

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA
RÉFORME DE L'IMPOT
SUR LE
CHIFFRE D'AFFAIRES
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

DES SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Présentée et soutenue le 6 février 1926, à 2 heures

PAR

Henri GASQUY

Président : M. Edgard ALLIX, professeur

Suffragants : { MM. JÈZE, professeur
MAUNIER, chargé de cours

PARIS

JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS

43, RUE RACINE, 43

—
1926

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LA
RÉFORME DE L'IMPOT
SUR LE
CHIFFRE D'AFFAIRES
EN FRANCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

DES SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Présentée et soutenue le 6 février 1926, à 2 heures

PAR

Henri GASQUY

Président : M. Edgard ALLIX, professeur

*Suffragants : { MM. JÈZE, professeur
MAUNIER, chargé de cours*

PARIS
JOUVE & C^{ie}, ÉDITEURS
15, RUE RACINE, 15

—
1926

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



LA RÉFORME DE L'IMPOT

SUR LE

CHIFFRE D'AFFAIRES EN FRANCE

INTRODUCTION

La loi du 25 juin 1920 fut la première qui tenta, par l'instauration de ressources fiscales nouvelles, de relever nos ressources gravement compromises par la guerre de 1914. Une de ses principales créations fut l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Dans les périodes de crise financière sérieuse, quand l'Etat se trouve soudain en face d'un budget embarrassé ou doit liquider une guerre, il est dans l'obligation de demander une large contribution aux impôts de consommation, parce qu'ils sont les plus productifs et les plus facilement acquittés. Or le premier de ce genre et le plus productif est bien l'impôt sur les ventes et par extension l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

La France, du reste, n'était pas la première à établir

un impôt de cette nature. L'Amérique, à la suite de la Guerre de Sécession, demanda à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires les ressources qui lui étaient nécessaires; et, en Allemagne, la loi d'Empire du 26 juin 1916 institua une taxe sur les opérations commerciales, système qui fut perfectionné par la loi du 26 juillet 1918...

Notre pays n'avait certes pas attendu la fin de la guerre pour essayer de remédier à une crise financière que l'on ne prévoyait point aussi grave et dès 1917, le Gouvernement, en la personne de M. Thierry, Ministre du Commerce, déposait un projet de la loi qui devait aboutir à la loi du 31 décembre 1917, dont il convient de rappeler les caractères principaux.

Incorporée sous les articles 23 à 26 dans le Budget de 1918, cette loi créait une taxe sur les paiements et une taxe de luxe. La première, qui était de 0 fr. 200/0 se décomposait elle-même en une taxe sur les paiements civils et une taxe sur les paiements commerciaux. La taxe sur les paiements civils frappait, en règle générale, tous les écrits « constatant des paiements ou des versements de « somme, soit à des non-commerçants pour une cause « quelconque, soit à des commerçants pour une cause « autre que celle de leur commerce » (1). Quant à la taxe sur les paiements commerciaux, elle était perçue sur tous les paiements de vente à la consommation dépassant 150 francs ou 10 francs seulement, s'il y avait eu délivrance d'un écrit libératoire.

1. Allix, *Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation financière française*, p. 631.

Une taxe de luxe d'autre part frappait de 10 0/0 les ventes d'objets classés comme étant de luxe ou les dépenses effectuées pour le logement ou la consommation sur place, dans certains établissements, classés comme étant de luxe.

Le caractère principal de cet impôt était d'être un impôt de consommation, puisqu'il frappait la dernière vente, alors que les ventes de gros et demi-gros étaient exemptes. Le commerçant sans doute en assurait la perception, soit par l'apposition de timbres mobiles, soit par inscription sur un registre spécial en vue d'un versement ultérieur au Trésor; mais c'était le consommateur lui-même qui en supportait la charge. Il s'agissait bien d'un impôt de consommation, puisqu'il était réclamé au consommateur seulement. L'article 24 disait en effet: « L'impôt établi est à la charge de l'acquéreur ou du consommateur et doit être versé lors du paiement total ou partiel du prix. »

Nous n'insisterons pas sur le détail de cet impôt, mais son application était fort compliquée, d'autant plus qu'en dehors des taxes dont nous venons de parler, fut créée, en 1918, une taxe de 10 et de 20 0/0 sur les ventes en gros de spiritueux et de vins fins et que le droit des timbres quittances gradué de 10 à 50 centimes, était maintenu pour les ventes en gros et en demi-gros, exemptes de la taxe sur les paiements.

C'est ainsi qu'on devait distinguer « entre les transactions purement civiles et les opérations commerciales, « entre les paiements faits aux commerçants pour une cause inhérente à leur exploitation et ceux qui pro-

« cèdent d'une autre cause; entre les ventes en gros ou en « demi-gros exonérées de la taxe et les ventes au détail (1). » Quand à la perception de ces diverses taxes, elle variait également : timbres mobiles ou timbrage à l'extraordinaire pour les paiements civils ; timbres mobiles et estampille de contrôle ou paiement en compte avec le Trésor, en ce qui concerne les deux autres taxes.

Pour toutes ces causes la loi de 1917 fut vivement attaquée dès sa mise en vigueur : une ardente campagne se fit contre ces impôts « véritables expédients fiscaux, « auxquels la nécessité, jointe à l'absence d'une étude « approfondie, avait conduit le législateur (2) ».

Il faut pourtant reconnaître que, malgré son taux dérisoire (2 francs 0/0 quand il ne s'agissait pas d'objets classés comme étant de luxe), l'application de cette taxe avait donné de brillants résultats, puisqu'elle arrivait à fournir au Trésor plusieurs centaines de millions et que le rendement en augmentait chaque mois.

Mais un impôt de ce genre aurait pu fournir des résultats bien supérieurs, si l'on considère son faible taux et que d'autre part, il laissait hors de prise bien des transactions commerciales, puisque la dernière vente seule était frappée et que de plus les ventes inférieures à 150 francs en étaient exemptes.

Aussi vint à l'esprit l'idée de généraliser cette taxe en frappant toutes les ventes et transactions commerciales, qu'elles fussent de gros ou de détail et également tous

1. Besson, *Traité pratique de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires* p. 2.

2. Rapports Bokanowski, Doc. parlem., 1920, p. 241 (Annexe 589).

les commerces, mêmes ceux qui ne consistent pas dans la vente des marchandises. Ainsi un objet dont la vente n'était frappée qu'une seule fois, au moment de la vente au détail, sera désormais taxé autant de fois qu'il sera vendu.

C'est en suivant ces principes que cet impôt fut projeté; il fut surtout choisi en raison des ressources très importantes qu'il était susceptible de fournir au Trésor. Il était du reste préconisé par de nombreuses Chambres de Commerce, groupements et syndicats industriels et commerciaux, qui, comprenant la nécessité où l'on se trouvait d'imposer toute personne taxable, suggérèrent l'idée de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, pour éviter une imposition plus lourde.

Ainsi, en règle générale, les articles 59 et suivants de la loi du 25 juin 1920 sont la généralisation de la taxe proportionnelle instituée par l'article 23 de la loi du 31 Décembre 1917 sur les ventes au détail ou à la consommation : impôt essentiellement récupérable, que le marchand ferait payer au client.

Cette introduction avait pour but de rappeler les origines et la raison d'être de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires; nous allons maintenant l'étudier lui-même.

Maints travaux ont été faits déjà sur la loi de 1920. Notre rôle se bornera donc à en dégager les caractères essentiels, et à souligner ses grandes lignes dans une première partie. Nous parcourrons ensuite les modifications profondes apportées au texte initial par les réformes parlementaires des années suivantes, en nous arrêtant plus particulièrement à l'étude de la loi si importante de 1924.

Enfin, après avoir examiné les divers projets de réforme de cet impôt et les réformes de 1925, nous rechercherons s'il peut être encore amendé, amélioré dans le temps de crise financière actuelle et ce qui pourrait en subsister d'autre part dans un régime fiscal normal.

CHAPITRE PREMIER

ETUDE DE LA LOI DE 1920

L'article 59 de la loi de 1920 frappe du nouvel impôt toutes personnes qui, « habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des « actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur « les bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que les « exploitants d'entreprises assujetties à la redevance « proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 « avril 1810 », c'est-à-dire les entreprises minières. Ainsi la nouvelle loi généralise celle du 31 décembre 1917, et de ce fait la rend plus équitable, puisqu'elle frappe non seulement tous les commerçants et industriels, mais aussi tous ceux qui font, occasionnellement, des actes commerciaux ou industriels. Il est du reste intéressant de remarquer que tous les anciens patentés ne sont pas redevables du nouvel impôt; c'est ainsi que les professions libérales restent uniquement frappées par l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. (1)

1. Il est toutefois intéressant de remarquer que les professions libérales peuvent être parfois assujetties à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. C'est ainsi qu'un médecin dirigeant une maison de santé doit cet impôt pour toutes les fournitures de loge-

Parmi les assujettis, et en première ligne, sont les commerçants, en gros, demi-gros ou détail, alors que la loi du 31 décembre 1917 ne frappait que les détaillants ou plutôt la dernière vente, celle au consommateur.

En éclairant le texte de la loi par la lecture de la discussion de l'article 62, il résulte que sont également imposés tous ceux qui répondent au terme général d'intermédiaires ou de mandataires : les courtiers qui effectuent réellement des actes de commerce, les consignataires, les commissionnaires en marchandises « qui ont le caractère de commerçants, mais n'ont de bénéfice que sur leurs commissions » ; dans ces divers cas, dit l'Instruction du 29 août 1920, les opérations des intermédiaires constituent elles-mêmes des actes commerciaux distincts et ceux qui les effectuent sont personnellement passibles de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Par contre, ne sont pas atteints par le nouvel impôt les représentants et voyageurs de commerce, à la condition de dépendre absolument de leur maison comme un employé salarié. Le voyageur de commerce agit en effet au nom de la maison ou du commerçant qui l'emploie, qu'il représente ; c'est un simple agent de transmission, auquel la qualité de commerçant n'a jamais été attribuée ni par la doctrine (Lyon-Caen et Renault, tome 1^{er}, 206^{ter} et t. III, 417) ni par la jurisprudence (Cassation, 22 Décembre 1898 ; D. P. 1903.1.82). Ajoutons qu'il en serait encore ainsi si un

ment, chauffage, nourriture, services domestiques, qu'il donne à ses malades. (Arrêté du Conseil de Préfecture de la Seine du 5 Déc. 1922).

même représentant plaçait en même temps les produits de plusieurs maisons ou de plusieurs commerçants.

Sur divers cas spéciaux concernant les intermédiaires, plusieurs amendements avaient été proposés, qui furent retirés devant les explications verbales du Gouvernement.

Les industriels sont aussi soumis au nouvel impôt : ne sont-ils pas du reste des commerçants, puisqu'ils vendent le produit de leur industrie? L'article 59 a eu même le soin de frapper de l'impôt « les personnes qui achètent « pour revendre », mais cette expression fait double emploi avec le surplus de l'article; au cours des débats au Sénat, il a été entendu en effet que ces personnes ne seraient imposables qu'autant que leurs opérations auraient le caractère d'actes de commerce.

Mais, puisqu'une règle générale a désigné tous ceux qui seraient passibles de l'Impôt, il est plus utile de rappeler quelles sont les exceptions légales à cette règle.

Tout d'abord la loi de 1920 ne contient aucune disposition relative aux sociétés coopératives. Elles suivent par conséquent le sort des sociétés soumises à la loi de 1917 : les sociétés coopératives de production et de crédit sont tout d'abord soumises à la loi; parmi ces sociétés, la loi du 7 août 1920 est venue exonérer de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires prévues par la loi du 13 mars 1917. Quand aux coopératives de consommation, l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 en a exempté un certain nombre.

1^o celles qui ne possèdent pas d'établissement pour

la vente ou la livraison des marchandises, autrement dit celles qui servent uniquement d'intermédiaires entre le vendeur et leurs membres.

2^o celles qui, tout en ayant un magasin, n'ont pas de stocks et se contentent, après avoir groupé les commandes de leurs adhérents, de leur livrer les marchandises.

3^o celles qui enfin constituent des stocks, mais à la condition qu'elles ne vendent qu'à leurs sociétaires et distribuent les bonis à leurs sociétaires ou les consacrent à des réserves.

Les autres coopératives de consommation sont frappées de l'impôt sur le montant brut des rémunérations qu'elles reçoivent de leurs membres à titre de contribution à leurs frais généraux.

En second lieu, exemption des plus importantes, les agriculteurs qui vendent eux-mêmes les produits de leur terre sont exempts de l'impôt (1): éviter une majoration de prix des objets d'alimentation, difficulté ensuite d'exiger des paysans des écritures comptables, même des plus simples, telle est la double raison de cette exemption. La condition sine qua non de cette faveur est que l'agriculteur exploite son fonds et en vende exclusivement les produits.

Le législateur a voulu se conformer ainsi à l'esprit de l'article 638 du Code de Commerce qui laisse en dehors

1. Certains produits de la terre ne sont pas cependant considérés comme agricoles : c'est ainsi que le Conseil de Préfecture de la Gironde le 18 mai 1923 n'a pas voulu assimiler à une exploitation agricole l'opération du gemmage des pins qui consiste à faire une incision à un arbre pour faire couler la résine s'y trouvant à l'état naturel.

de la compétence des Tribunaux de Commerce « les actions intentées contre un propriétaire pour ventes de denrées provenant de son crû » et les syndicats agricoles bénéficient du même régime de faveur s'ils se contentent de vendre à leurs adhérents ou de se charger de fournir leurs commandes. La question de la transformation industrielle, par un agriculteur, du produit de ses récoltes, est d'ailleurs plus délicate.

Il faut tout d'abord que cet agriculteur vende ses produits, du cidre par exemple, fabriqué uniquement avec les pommes de sa récolte, et non avec celles également qu'il aurait achetées. Mais jusqu'à présent, il semble que la jurisprudence n'est pas bien fixée, car un agriculteur peut pousser plus ou moins loin la transformation de ses récoltes. L'Instruction du 29 août 1921 dispose que, pour que l'immunité soit acquise, il faut que les produits agricoles soient vendus dans leur état naturel ou qu'ils ne fassent l'objet que des transformations ou manipulations qu'il est d'usage courant de leur faire subir avant la vente, ne sortant pas ainsi du domaine de l'exploitation agricole: telle la transformation du lait en beurre ou en fromage. Un agriculteur qui vend des animaux de sa ferme, nourris principalement avec le produit de ses champs ou devenu impropre au service de son exploitation, ne fait pas acte de commerce et ne doit pas l'impôt, mais s'il débite normalement la viande au détail, il accomplit un acte relevant de la profession de boucher et doit être frappé par la loi de 1920. Un autre cas intéressant est celui d'un horticulteur vendant les produits de sa récolte :

en règle générale, il est exempt de l'impôt, mais s'il vend au détail des plantes ou fleurs susceptibles d'être, en raison de leur prix de vente, classées comme étant de luxe, il doit acquitter la taxe (1).

Pour la transformation industrielle des produits agricoles, le critérium est de savoir si l'installation présente le caractère d'un véritable établissement d'industriel, surtout si la distillation, par exemple, ne constitue que l'accessoire des opérations : il est certain en effet qu'un bouilleur qui distille pour un tiers, en quelque lieu que ce soit, fait un louage de services et doit l'impôt; de même lorsque l'opération s'effectue pour le compte de plusieurs récoltants groupés en coopérative, elle nous paraît avoir un caractère industriel qui devrait motiver la perception de l'impôt sur le montant des ventes. En règle générale, la distillation ne semble pas la transformation normale et usuelle des récoltes de vin, mais le juge devra tenir compte de la main-d'œuvre employée et de l'importance de l'exploitation.

La transformation du blé en farine sort également du domaine de l'exploitation agricole et paraît susceptible de rendre les intéressés redevables de l'impôt. Toutefois de pareils cas doivent être résolus en fait, car l'exigibilité de la taxe est ici fonction de l'application qui peut être faite de l'impôt cédulaire par l'Administration des Contributions Directes, à qui il appartient d'apprécier si les locaux où sont effectuées les transformations agri-

1. Réponse aux questions posées au ministre (*J. O.*, 24 Mai 1922).

coles présentent ou non le caractère de véritables établissements industriels.

Pour terminer, ajoutons qu'un agriculteur qui se livrerait, à côté de son travail des champs, à une occupation même secondaire, commerciale ou industrielle, — cela se produit souvent dans les campagnes : un paysan agriculteur tenant épicerie par exemple — serait passible de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires pour cette catégorie d'opérations.

Enfin, sont exemptés de l'impôt les professions libérales soumises à l'impôt spécial sur les bénéfices des professions non commerciales, et qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

D'autres cas d'exemption favorisent, non plus des individus ou des groupements, mais certaines affaires : c'est l'article 60 qui fixe, restrictivement, ces exceptions; nous les rappellerons dans l'ordre même de cet article.

Ce sont tout d'abord les affaires consistant dans la vente du pain : denrée de première nécessité, déjà chère en 1920, le législateur n'a pas voulu la taxer, d'autant moins que son cours était fixé par décrets, mesure qui aurait empêché le commerçant de récupérer l'impôt sur le consommateur, suivant les explications données par le Rapporteur Général.

Sont exemptées également la vente des produits monopolisés par l'Etat ainsi que celle des timbres et papiers timbrés débités par lui. La translation de l'impôt était ici impossible, puisque le prix de ces produits était déjà fixé par l'Etat. Du reste, il faut remarquer que c'est

seulement pour la vente exclusive de ces produits que le commerçant était exempté et nullement pour la vente de tous autres produits vendus dans son magasin; d'autre part, les produits réquisitionnés ne doivent pas être pour cela confondus avec les produits fabriqués dans les manufactures de l'Etat. Par analogie, sont exonérés de l'impôt les affaires effectuées par les exploitants des services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs. Du reste cette exemption est spéciale à celles des affaires soumises aux dits tarifs. C'est ainsi que le Conseil de Préfecture de la Seine, dans trois arrêtés du 20 février 1923, a jugé que ne doivent pas bénéficier de cette exonération les recettes accessoires des compagnies de transports, provenant notamment de la location d'emplacement pour la publicité, des concessions pour la vente des journaux... de l'exploitation des wagons-restaurants sur les divers réseaux, ces affaires n'étant pas soumises à des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique. Pour la même raison, l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 juillet 1923 exige l'impôt des économats de Chemins de fer, considérant que ces économats achètent pour revendre.

Enfin, nous grouperons parmi les autres affaires exemptées, celles qui sont soumises à des impôts spéciaux : les opérations de bourse (Bourses des valeurs et de commerce) — mais parmi ces dernières, n'étaient pas exemptes les affaires qui déterminent l'arrêt de la filière : c'est l'arrêt de la filière qui donne naissance à l'impôt, — « les affaires effectuées par les fabricants ou

« importateurs et portant sur des produits pharmaceutiques et assimilés » — la loi de 1916 les a déjà frappées d'un impôt de 10 0/0 — affaire des sociétés de capitalisation et d'assurances, des entrepreneurs de transports, des entrepreneurs de spectacles, qui sont déjà frappés par des impôts spéciaux. Ces derniers sont du reste assujettis à la taxe de 1,10 0/0 pour les profits accessoires, tels que redevances payées par des tiers qui ont obtenu la concession des buffets ou bars à l'intérieur du théâtre, le droit de vendre des programmes... ou celles versées par les ouvreuses autorisées à réclamer aux spectateurs quelque rétribution. Ces affaires, ne rentrant pas dans la catégorie de celles qui sont assujetties à la taxe sur les spectacles, ne jouissent pas de l'exemption prévue par l'article 60, § 10 de la loi de 1920 (1).

Telles sont les professions et les affaires exemptées de l'impôt. Examinons maintenant quelle en est l'assiette : autrement dit comment on détermine le chiffre d'affaires et quel est le taux de l'impôt.

Que faut-il entendre par chiffre d'affaires ? L'article 62 de la loi de 1920 spécifie qu'il est constitué :

1^o Pour les personnes vendant des marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées. Il ne suffit donc pas qu'il y ait promesse de vente ou livraison de la marchandise, il faut que les paiements soient effectivement reçus ou tout au moins que le compte du client ait été débité. Le décret du 24 juillet 1920 laisse

1. Arrêt du Conseil de Préfecture de la Seine du 21 Décembre 1922.

le commerçant libre de payer son impôt comme il l'entendra : d'après le montant net de ses factures, ou sur le montant de ses encaissements. Mais il est naturel qu'après avoir choisi tel ou tel mode de règlement, le contribuable ne puisse le changer qu'après avoir obtenu l'autorisation administrative. Le Chiffre d'Affaires étant constitué par le prix de vente, comprend « tous les éléments constitutifs du prix des marchandises vendues » et par conséquent le montant total des frais incorporés « dans ce prix ». (Rapports de la Commission des Finances du 18 mars 1918). On institue même ainsi un impôt sur un autre impôt qui, dans certains cas, comme celui des alcools, est considérablement élevé par rapport au prix de la marchandise. Un cas spécial et intéressant est celui des emballages qui sont souvent facturés à l'acheteur, pour être remboursés lors de leur renvoi. L'impôt prélevé sur le montant de ces emballages est décompté en cas de restitution sur le montant des sommes dues par le commerçant à l'Etat. Restitution de l'impôt est faite également en cas de résiliation ou annulation de ventes ou de services et la ristourne s'effectue dans les mêmes conditions que pour le retour des emballages (articles 62 *in fine*).

2^o Pour les personnes faisant actes d'intermédiaires, le chiffre d'affaires est constitué « par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement réalisés ». Ainsi, à côté des opérations commerciales proprement dites, la loi frappe « les services rendus » qui sont également des actes commerciaux, et

dans le même esprit, l'impôt ne s'applique que pour les bénéfices définitivement réalisés.

Ainsi, pour les affaires de vente, l'impôt frappe le prix total de la vente, alors que pour la commission, il est pris sur le profit brut revenant au commissionnaire. Dans la pratique, il est assez difficile de distinguer ces deux opérations, d'autant plus que les commerçants qui agissent tantôt comme vendeur, tantôt comme commissionnaire, s'ingénient à convertir certaines affaires de vente en affaires de commission (1); l'Administration au contraire a tendance à considérer ces dernières comme de véritables affaires de vente passibles de l'impôt non pas seulement sur la commission, mais sur le prix total de vente.

En droit cependant, les caractères de vendeur et de commissionnaire sont nettement séparés. Le premier agit en son nom et pour son compte; il retire tout le bénéfice de l'opération comme il supporte les pertes. Le commissaire agit également en son nom, mais pour le compte d'un tiers, le commettant : il ne participe ni au bénéfice, ni à la perte de l'opération elle-même.

Le Ministre des Finances a du reste précisé dernière-

1. Il en est ainsi principalement pour la vente de céréales et celle du bétail. Une combinaison ingénieuse d'organisation de vente en dépôt lie la Société Standard (cafés) et la maison Hachette, celle-ci se chargeant de la vente des marchandises déposées par la première : le dépositaire n'acquiesce ainsi la taxe que sur la commission allouée. Cette entente, qui cause du reste un grave préjudice au Trésor, a produit une vive émotion dans certains milieux commerciaux, qui ont saisi le ministre de la question.

ment la question (1) : si un intermédiaire « prête son entremise pour l'achat et la vente de marchandises sans être lié par aucun engagement et s'il perçoit indifféremment une commission de l'acheteur ou du vendeur, ou si, opérant sur l'ordre et pour le compte de maisons dont il place les articles, il agit sous sa responsabilité, le contribuable visé doit être considéré comme exerçant une profession commerciale et les profits qu'il en retire doivent par suite être soumis à l'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux », la taxe sur le chiffre d'affaires doit également frapper dans ce cas le montant total de ses commissions. Par contre, si un intermédiaire « opère pour le compte de ses mandants, sans s'engager lui-même et s'il est exclusivement rétribué par eux, il doit être regardé, s'il conserve la liberté de ses agissements, comme exerçant une profession non commerciale et les bénéfices qu'elle lui procure doivent être soumis, le cas échéant, à l'impôt qui atteint les revenus des professions de cette catégorie. Enfin, s'il est lié par un contrat de travail aux maisons qu'il représente, le contribuable en cause doit être considéré comme un simple employé des dites maisons et ses rémunérations sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires ».

Dans la pratique commerciale, la distinction est plus difficile à établir, surtout quand il s'agit d'affaires complexes; elle ne peut guère être faite qu'au vu de la correspondance ou de la comptabilité des contribuables. Le Conseil de Préfecture du Doubs a du reste jugé le

1. Réponses aux questions écrites : 27 mai 1925.

7 février 1924 que « pour être considéré comme tel, le commissionnaire doit agir en vertu d'un mandat préalable et rendre compte à ses commettants en indiquant, d'une part, le prix réel d'achat de la marchandise et d'autre part, et distinctement, sa commission et ses divers débours ». L'obligation du compte-rendu à ses commettants constitue l'unique moyen de preuve que cette opération est celle d'un commissionnaire.

Que l'assiette de l'impôt soit le montant total du chiffre de vente ou simplement celui des commissions, son taux, pour les affaires ordinaires dont nous venons de parler est uniformément fixé à 1 0/0 par l'article 69 de la loi de 1920; il est du reste majoré de 1/10 au profit des départements et communes, à raison de 2/3 pour les communes et 1/3 pour les départements : cette répartition primitive fut du reste modifiée par la suite.

L'impôt de 1 0/0 dont on devait proposer l'augmentation au cours des réformes ultérieures, ne devait pas du reste s'appliquer à toutes les affaires, car la loi maintenait la taxe de luxe, dont nous allons parler maintenant.

Qu'est-ce que le luxe? C'est tout ce qui n'est pas essentiel pour la vie de famille. Et M. Forgeot disait « qu'il n'y a pas d'objet de luxe à proprement parler; ce « qui fait le luxe d'un objet, c'est son excès de prix, c'est « le dépassement d'un certain prix normal, d'un prix « moyen » et, en faveur de cette taxe, il disait qu'elle aurait les avantages de l'impôt direct, étant même plus équitable « car elle frapperait non suivant les besoins « mais suivant les ressources et progressivement » et ceux de l'impôt indirect, par sa perception immédiate.

Parmi les dépenses de luxe, deux divisions sont faites par la loi. Celle-ci parle d'abord de la vente au détail de marchandises et denrées de luxe, « des affaires relatives au logement ou à la consommation sur place des « boissons et denrées alimentaires quelconques » effectuées dans des établissements de luxe. Parmi ceux-ci deux catégories distinctes et frappées différemment : les uns à 10 0/0, ceux qui sont classés dans la première catégorie; les autres, à 3 0/0 seulement. C'est ici qu'apparaît toute la difficulté, car la loi ne donne pas le critérium de cette distinction, laissant à des commissions de classement le soin de répartir ces établissements dans l'une ou l'autre de ces catégories et surtout de les séparer des établissements plus modestes, frappés seulement par l'impôt de 1 0/0. On voit combien il est difficile en effet de distinguer parfois entre des hôtels « bourgeois », moyens, qui souvent, parce qu'ils possèdent le « confort moderne » se verront frappés de l'impôt de 10 0/0 et les hôtels plus luxueux qui se rapprochent des palaces. Notons, il est vrai, qu'appel des décisions des commissions départementales est possible devant une commission supérieure siégeant à Paris et que la loi de 1920 présente à ce sujet un progrès sensible sur celle de 1917, qui ne connaissait qu'une seule catégorie d'établissements de luxe, frappés à 10 0/0. Mais, en définitive, la délimitation de classe nous semble chose bien difficile, si ce n'est pour les palaces, et peut être souvent sujet à arbitraire.

La taxe de luxe s'applique, en second lieu, comme dans la loi du 31 décembre 1917, à la vente au détail d'objet

classés comme étant de luxe. Le classement de ces objets a été effectué par le décret du 26 juin 1920, qui distingue deux sortes d'objets de luxe : ceux qui le sont par nature, indépendamment de leur prix, et ceux qui le deviennent, quand leur prix de vente excède le prix fixé au tableau B du décret précité. Pour les objets de luxe vendus à des commerçants, en gros ou demi-gros, pour leur commerce, la taxe de 10 0/0 ne peut s'appliquer et ils sont seulement redevables de l'impôt de 1 0/0, moyennant quelques formalités et une comptabilité particulière.

Le chapitre V du décret du 24 juillet 1920 spécifie que cette exemption joue à la condition que le commerçant acquéreur ait chez le vendeur un compte ouvert ou un carnet d'escompte, et remette en outre chaque année à celui-ci un écrit signé indiquant ses nom, prénoms et adresse, et certifiant que les achats mentionnés sur le carnet d'escompte ou portés au compte, concernent des objets destinés à être revendus; une facture détaillée doit être délivrée au moment de la vente, pour permettre d'identifier l'objet vendu. Les commissionnaires ou courtiers doivent en outre s'engager sur leur écrit à ne faire porter à leur compte que des achats effectués pour le compte de commerçants et sont tenus d'ouvrir un livre spécial permettant de contrôler la destination et la livraison des marchandises achetées; enfin la facture qui leur est délivrée par le vendeur doit être remise par eux à leur acheteur avec indication de la date et du numéro d'inscription de l'achat sur le registre spécial.

S'il est l'exception pour les affaires concernant les objets de luxe traitées entre commerçants, le taux de 10 0/0 s'applique par contre en règle absolue à la vente d'objets de luxe entre non commerçants, mesure destinée à éviter l'évasion fiscale et établie dans un but d'égalité devant l'impôt.

Deux questions importantes réglées en 1920 se rapportent au régime des spiritueux et vins fins et à l'étude des importations et exportations.

La loi de 1920 a maintenu, dans ses grandes lignes, le régime fiscal antérieur concernant la vente des spiritueux et vins fins classés. L'article 24 de la loi du 29 juin 1918 et l'article 19 de celle du 31 décembre 1918 ont supprimé, le premier pour les spiritueux, le deuxième pour les vins de luxe, la taxe de luxe créée en 1917, tout d'abord en raison de l'impossibilité où l'on se trouvait de percevoir cette taxe au moment de la vente au détail, en raison ensuite de l'écart souvent considérable existant entre les prix de vente en gros et les prix de vente au détail. Les deux lois fixent la taxe de luxe réciproquement à 20 et à 10 0/0 sur le commerce de gros. La loi de 1920 a conservé ces mesures, mais en majorant les tarifs. Même subdivision ici que pour les objets de luxe : pour les spiritueux et vins de luxe, classés comme tels par leur nature, le taux est porté de 20 à 25 0/0; pour les autres, taxés à partir d'un certain prix, il est relevé de 10 à 15 0/0. Mais ces taxes ne viennent pas se superposer à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires et quand l'un est appliqué, les autres ne jouent pas et inversement. Ainsi, l'impôt de 25 ou 15 0/0 frappant les ventes en gros,

celles-ci sont exemptées de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires (1). Au contraire, à défaut du premier, celui-ci vient frapper la vente au détail de 1, 10 0/0 et la consommation sur place de 1,10, 3 ou 10 0/0, suivant la catégorie de l'établissement dans lequel les liqueurs ou vins sont consommés.

L'article 72 de la loi qui nous intéresse assujettit à l'impôt les importations étrangères et coloniales, quel que soit l'importateur; les taxes de 1,10, 15 et 25 0/0 s'appliquent, comme pour les affaires de la métropole, suivant qu'il s'agit de vente au détail d'objets de luxe et de vente entre non commerçants; mais elle est majorée de 1,10 0/0 si le vendeur n'est pas du pays d'origine des objets importés et ne possède pas de maison de commerce en France, attendu que ce vendeur ne paie pas la taxe sur le Chiffre d'affaires sur la vente qu'il a effectuée. La loi du 31 décembre 1917, soumettait également à la taxe sur le paiement le règlement des marchandises importées; mais tandis qu'elle ne frappait que les

1. Un cas d'application fort intéressant vient d'être réglé devant le Tribunal administratif suprême. D'après l'Instruction du 29 août 1920, un négociant en gros qui approvisionne un magasin de détail lui appartenant, avec des spiritueux pour lesquels il a payé 25 ou 15 0/0, doit payer la taxe de 1,10 0/0 pour la vente au consommateur dans son magasin de détail; l'administration considère cette livraison effectuée du magasin de gros au magasin de détail comme une fiction juridique et, au point de vue fiscal, l'assimile à une vente véritable. Les intéressés soutiennent au contraire que grossistes et détaillants étant une même personne, ils devaient bénéficier de l'exemption prévue au dernier paragraphe de l'article 73 de 1920. Ce fut l'opinion du Conseil d'Etat qui, le 23 février 1925 a rendu un arrêt décidant que pareilles livraisons étaient faites sans qu'il y ait venté.

produits destinés au consommateur, la loi de 1920, généralisant, frappe tous les produits importés. Sont exonérés de l'impôt les importations de marchandises laissées en entrepôt ou en admission temporaire, les marchandises et emballages retournés, les objets personnels et mobiliers bénéficiant de la franchise des droits de douane et des taxes intérieures, les produits de la pêche maritime française, enfin les opérations portant sur la vente du pain et des spécialités pharmaceutiques. Ce régime spécial aux importations a pour but de « mettre « les commerçants ou les particuliers qui effectuent leurs « achats à l'étranger sur un pied d'égalité aussi complet « que possible avec ceux qui effectuent leurs achats à « l'intérieur du territoire » (Instruction du 29 août 1920).

La règle générale, comme sous la loi du 31 décembre 1917, pour les marchandises exportées, est au contraire l'exemption, moyennant certaines formalités et justifications nécessaires pour éviter la fraude.

Il semble au premier abord injuste que l'impôt soit uniquement prélevé sur le consommateur français et point sur l'étranger. C'est qu'au début de 1920, à l'époque où la loi était en préparation, s'il était de toute nécessité de relever les finances de la France, il fallait aussi favoriser son expansion économique. C'est pourquoi il convenait d'exonérer de la taxe toutes les marchandises exportées pour ne pas apporter d'entrave à nos exportations.

La loi exonéra non seulement les affaires de vente, mais aussi celles de commissions ou courtages portant sur des objets exportés, mais il faut remarquer que si

une marchandise destinée à l'exportation fait l'objet de plusieurs transactions avant d'être expédiée hors du territoire français, la dernière seule sera exonérée de l'impôt. Toutes les autres restent sous l'empire du droit commun puisqu'elles n'ont pas « pour effet direct et immédiat de réaliser l'exportation de l'objet (1) ». Cette distinction faite par le ministre dans son Instruction du 29 août 1920 est absolument conforme au texte et à l'esprit de la loi. L'exonération de la taxe pour les affaires exportées s'applique également aux objets de luxe, à l'exception des objets inscrits au tableau C annexé au décret du 26 juin 1920 : « les ouvrages de mode, robes et manteaux, dentelles et plumes » qui donneront lieu à la perception de l'impôt de 10 0/0, quel que soit leur prix. En exemptant les toilettes féminines, qui sont tellement recherchées chez nous par l'étranger, le fisc aurait perdu une large part de bénéfices facilement récupérables.

Pour éviter ce qu'on a appelé les « exportations fictives », l'article 72 contient une disposition spécifiant que lorsqu'une personne résidant à l'étranger a acheté, en France, des marchandises ou objets qu'elle donne l'ordre de livrer à des acheteurs français, « la livraison opérée en vertu de cet ordre sera assimilée à une importation et le vendeur qui l'effectuera sera en conséquence tenu d'acquitter, indépendamment de l'impôt applicable à l'affaire réalisée avec ladite personne, un second impôt de 1 ou 10 0/0 selon la qualité du tiers qui a reçu

1. G. Toujas, *L'impôt sur le Chiffre d'Affaires*, 1921.

la livraison et la nature des marchandises ou objets livrés ».

Nous allons examiner maintenant les formalités spéciales de comptabilité édictées par la loi et le mode de paiement de l'impôt.

Ici deux classes de contribuables : ceux qui sont soumis au régime de droit commun ; ceux qui bénéficient du forfait. Nous allons, tour à tour, étudier les formalités auxquelles sont soumises ces deux catégories :

La loi de 1920 oblige tout contribuable soumis à l'Impôt sur le Chiffre d'affaires, s'il ne tient pas une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires, d'avoir un livret numéroté sur lequel « il inscrira journallement :

1^o S'il vend des objets, chacune des ventes effectuées.

2^o S'il vend ses services, chaque courtage, agio, salaire... »

Cette formalité (1), pourtant bien simple, a été bien vite attaquée et pourtant tout commerçant devrait se conformer aux prescriptions des articles 8 et suivants du Code de Commerce, dont l'application est autrement compliquée. Autre mesure de faveur, la loi autorise l'inscription globale, en fin de journée, des opérations au comptant inférieures à 100 francs. La comptabilité du contribuable ou le livre spécial que la loi oblige à tenir doit lui permettre mensuellement d'arrêter ses opérations

1. L'article 25 de la loi du 31 décembre 1917 obligeait également le commerçant à tenir un livre spécial et à le présenter aux agents du fisc, sous peine des sanctions prévues par l'article 5 de la loi du 17 avril 1916.

et d'en établir le relevé qu'il doit remettre au bureau chargé du recouvrement : enregistrement, contributions indirectes ou douanes : ce relevé, en plus des indications personnelles au commerçant et à son commerce, doit distinguer les affaires passibles des diverses taxes de 1,3 ou 10 0/0. Le dépôt du relevé entre les mains du fisc doit coïncider avec le paiement de l'impôt : du reste celui-ci, qui est également mensuel, peut se faire soit en numéraire, soit encore en chèque postal, mandat-poste ou mandat-carte et enfin, si le versement excède 100 fr., en un chèque barré à l'ordre du Trésor. En outre, l'arrêté du 14 septembre 1920 règle les conditions particulières du paiement par traites. Exceptionnellement, l'Administration peut modifier le délai de déclaration et le règlement.

Ce régime, appliqué à la majorité des contribuables était trop compliqué pour une catégorie de commerçants que, en raison de leur chiffre d'affaires peu élevé, on n'a pas voulu astreindre à ces formalités. L'article 67 *in fine* autorise donc l'administration à dispenser certains redevables de quelques-unes des obligations précédentes (comptabilité, article 66, et production du relevé mensuel, article 67-2) « moyennant le versement d'un forfait annuel ». Cette faculté, qui devait par la suite s'élargir considérablement, s'appliquait, aux termes du décret du 24 juillet 1920, aux redevables dont le chiffre d'affaires mensuel n'a pas excédé 4.000 fr. en moyenne pendant l'année précédente, ou 1.000 francs pour la catégorie des intermédiaires. « La dispense de déposer le relevé est « accordée par le Directeur dépar-

« temental de l'Administration sur l'indication du « chiffre d'affaires atteint l'année précédente ». Le montant du forfait est fixé pour l'année courante et acquitté par fractions égales et trimestrielles. Il est à remarquer du reste que le forfait accordé par la loi de 1920, s'il était intéressant pour les petits redevables, n'avait pas de portée bien grande, puisqu'il ne dispensait pas de la production devant l'Administration des pièces nécessaires à la vérification du chiffre d'affaires et que d'autre part, en pratique, la tenue de la comptabilité dont ces redevables étaient exemptés par l'article 67 leur était indispensable pour pouvoir se défendre et faire la preuve devant l'Administration.

Tel est le régime de faveur appliqué aux petits contribuables et que nous aurons à examiner à nouveau avec les réformes qui suivirent.

Nous terminerons l'étude de la loi de 1920 par un dernier paragraphe concernant la partie administrative et contentieuse de l'impôt, c'est-à-dire perception, pénalités, prescription et poursuites. Il en est ici comme de tous les impôts et, à notre avis, une juste sévérité est absolument indispensable : l'égalité devant l'impôt, la recherche de la sincérité des déclarations, exceptionnellement des facilités, exemptes de favoritisme, laissées aux contribuables, telles sont les bases indispensables qui doivent servir en cette matière.

Donnons tout d'abord quelques détails sur les Administrations chargées de la perception de l'impôt. L'article 1^{er} du décret du 24 juillet 1920 détermine en fait non seulement les bureaux chargés de recevoir les déclai-

rations des contribuables, mais encore les agents ayant le droit de contrôle (art. 5), les receveurs chargés des diverses échéances du nouvel impôt (art. 10).

En matière de chiffre d'affaires, la compétence des diverses administrations fiscales, jusqu'en 1925 du moins, est répartie comme suit :

1^o Contributions indirectes, pour les personnes ou sociétés redevables, dans un commerce quelconque, de droits ou taxes perçus par cette administration ; pour tout le commerce automobile ; pour les personnes, à l'exclusion des sociétés par actions non visées ci-dessus, exerçant leur profession dans toute commune de population inférieure à 50.000 habitants et même, depuis l'arrêté ministériel du 1^{er} avril 1921, dans toute commune de plus de 50.000 habitants et non pourvue de bureau d'Enregistrement :

2^o Douanes, pour les transitaires ou commissionnaires en douanes ;

3^o Enregistrement, dans tous les autres cas.

Ces diverses administrations sont compétentes pour la réception des déclarations et l'encaissement de l'impôt ; elles peuvent également exercer un contrôle et réclamer aux redevables toutes justifications qui leur semblent nécessaires.

En dehors de la compétence respective de chacune de ces trois administrations, le paragraphe 1 de l'article 67 de la loi de 1920 donne les mêmes pouvoirs de contrôle vis-à-vis de tous les contribuables aux agents des Contributions directes.

Cette question de contrôle a causé bien des discus-

sions et il est certain que le droit pour les agents de l'Administration de s'introduire chez les contribuables, sans crier gare, semble avec raison vexatoire ou du moins gênant, malgré les recommandations faites aux agents du fisc « d'agir en cette matière avec le tact, la « modération, la discrétion qui s'imposent pour que « leurs vérifications apportent le moins de gêne possible dans les opérations des commerçants ».

Quelles sont les sanctions dont dispose l'Administration? Les pénalités sont nombreuses : il importe de distinguer tout d'abord le refus de communication des autres contraventions : le refus par un redevable des communications prescrites par les articles 66 et 67 de la loi de 1920 doit être constaté par un procès-verbal et puni d'une amende de 500 à 5.000 francs sans décimes ; de plus, le contribuable peut être condamné à représenter les pièces et documents réclamés sous une astreinte de 100 francs au minimum par jour de retard.

Mais, en dehors des sanctions prévues dans ce cas, les agents de l'Administration peuvent procéder à la fixation du chiffre d'affaires d'après les éléments d'information dont ils disposent (arrêt du Conseil d'Etat du 23 février 1923). C'est ainsi que pour les bouchers, le service des contributions indirectes a pu relever des dissimulations allant jusqu'à 75 0/0, grâce aux indications portées dans les écritures des octrois et celles des abattoirs, à des recoupements opérés au moyen de déclarations faites par les marchands de bestiaux ainsi qu'à des vérifications dans les gares. Les autres contraventions sont différemment punies suivant que le Trésor a été ou non lésé pécu-

niairement; dans le second cas, le redevable devra payer, pour chaque mois ou fraction de mois de retard apporté au paiement de la totalité ou d'une partie de l'impôt, une somme égale au montant de l'impôt, non payé dans le délai légal, avec minimum de 1.000 francs sans décimes. Dans le cas où la contrainte n'a causé aucune perte au Trésor, une amende de 1.000 francs sans décimes est seulement exigible. Il est intéressant de remarquer que ces amendes, bien que fixées sans décimes, sont majorées d'un quart, par suite des dispositions de l'article 110 de la loi de 1920. Enfin, en cas de récidive, le contrevenant peut être traduit devant le tribunal correctionnel et puni de prison.

L'article 70 fixe les modes de preuve des contraventions. Ce sont du reste tous les modes de preuve de droit commun (livres des commerçants, preuve testimoniale entre autres) et principalement les procès-verbaux dressés par les officiers de police judiciaire et les agents fiscaux.

L'action de l'Administration se prescrit par trois ans à partir de l'infraction; c'est pourquoi l'article 66 ordonne la conservation pendant un délai de trois ans de tous les livres de comptabilité et de toutes les pièces, que l'Administration peut demander en communication. L'action en restitution des redevables se prescrit par deux ans à partir du paiement; d'après M. Besson, le décret du 24 juillet 1920 a méconnu ce principe constant en matière fiscale « qu'un droit perçu en trop, bien que « non imputable par suite de l'échéance de la prescription, peut toujours s'imputer, à titre d'acompte, sur

« le montant de l'impôt réclamé pour les mêmes causes, « au même redevable ».

A défaut de transaction amiable entre l'Administration et les redevables en défaut, les poursuites contre ces derniers ont lieu par voie de contraintes décernées par les agents des administrations compétentes, ces contraintes sont visées par le juge de paix de l'endroit où l'impôt devra être acquitté et leur exécution ne pourra être interrompue que par une opposition formée par le redevable et motivée avec assignation devant le Conseil de Préfecture qui juge les instances, sauf appel devant le Conseil d'Etat. Les tribunaux compétents en matière de douane ont enfin compétence pour les affaires contentieuses concernant le chiffre d'affaires des commissionnaires et transitaires en douanes,

La compétence du Conseil de Préfecture en matière de taxe indirecte est tout à fait exceptionnelle, pour ne pas dire particulière à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

En ce qui concerne les contributions indirectes en effet, les contestations sont portées devant les tribunaux correctionnels, en matière de contraventions constatées généralement par procès-verbaux; devant les tribunaux civils, pour les poursuites concernant le recouvrement des divers impôts; exceptionnellement devant les tribunaux administratifs, lorsqu'un acte de la fonction est attaqué et dans certains cas fort rares : la compétence des tribunaux administratifs est au contraire la règle en matière d'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Il est intéressant de remarquer que ce n'est pas seulement en cas de poursuites, comme le prévoit le paragraphe 4 de

l'article 70 que le Conseil de Préfecture aura à connaître des litiges; toutes les instances sont jugées par lui, et peuvent dès lors être introduites, soit par le redevable, soit par l'Administration : c'est ainsi que le redevable qui a payé ce qu'il croit ne pas devoir peut en demander la restitution dans un délai de deux ans.

Mais il est certains cas où le Conseil de Préfecture perd toute compétence, en matière de chiffre d'affaires; il en est ainsi lorsqu'un contrevenant qui a encouru depuis moins de trois ans des amendes fiscales édictées par l'article 68 de la loi du 25 juin 1920, commet intentionnellement une nouvelle infraction. Ce contrevenant est alors passible d'une peine de huit jours à trois mois de prison et est justiciable du tribunal correctionnel qui est saisi par l'Administration par voie d'assignation. Le tribunal civil de la Seine a jugé le 6 juin 1924 que c'est à l'autorité judiciaire qu'il appartient de connaître les contestations relatives à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires et portant exclusivement sur une question de privilège.

Voici terminé l'étude ou plutôt l'exposé de cette partie de la loi de 1920, qui était si importante et devait, d'après les prévisions rapporter au Trésor, plus de 4 milliards par an.

Disons en passant que cette loi était délicate, car les commerces et industries sont innombrables et, pour éviter les empiétements exagérés du fisc, il importait de bien délimiter toutes les exceptions, définir les diverses sortes de redevables, examiner bien des cas particuliers, que l'on fut obligé d'étudier à nouveau dans les années qui suivirent.

Ce sont ces modifications que nous étudierons dans une seconde partie, après avoir recherché les raisons de l'insuccès de la loi de 1920.

Nous croyons cependant utile, auparavant, de consacrer ici quelques pages à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dont nous aurons sans cesse à parler au cours de notre étude.

Sans vouloir en faire un examen détaillé, qui nous ferait sortir des limites de notre sujet, nous rappellerons les lignes principales de cette partie de la loi du 31 juillet 1917 qui devait venir, au cours de la guerre, remplacer les patentes, l'un des « efforts les plus intéressants d'interprétation des signes extérieurs (1) ». Nous nous arrêterons principalement aux points qui intéressent la loi du 25 juin 1920, et que devaient modifier plus ou moins profondément les réformes de 1921 à 1924.

En supprimant radicalement le régime fiscal antérieur basé sur les signes extérieurs, le législateur de 1917 est venu instituer une nouvelle imposition réelle, sur diverses catégories de revenus, « tous les revenus professionnels sans exception (1) », parmi lesquels les bénéfices industriels et commerciaux.

La loi du 31 juillet 1917 (art. 2 à 15) frappe, en règle générale, les bénéfices de l'année précédente, des professions consistant dans l'exercice d'actes de commerce; ceux des entreprises de manufacture dans leur extrême variété; ceux des entreprises de travaux, de constructions, de fournitures, de théâtre; enfin les entreprises d'agences ou de bureaux d'affaires.

1. Allix, *op. cit.*, p. 501.

L'impôt actuellement de 9,60 0/0 est établi sur les bénéfices nets, déduction faite de toutes charges, « y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie et de commerce ». Mais à la place du bénéfice net réel, dont la déclaration est obligatoire pour les sociétés par actions, la loi autorise les contribuables à déclarer simplement leur chiffre d'affaires, à la condition que celui-ci dépasse 50.000 fr. par an : le législateur pensait avec raison que le commerçant donnerait plus facilement son chiffre d'affaires que son bénéfice réel. Dans le second cas, le bénéfice est évalué par application au chiffre d'affaires des coefficients appropriés établis tous les trois ans par une commission mixte qui, la première fois en 1918 a fixé des coefficients maximum et minimum pour chaque nature de profession. Le contrôleur des contributions directes est chargé, au moyen des renseignements qu'il possède, de déterminer le bénéfice forfaitaire en appliquant au chiffre d'affaires déclaré un coefficient approprié. Pour les contribuables faisant un chiffre d'affaires inférieur à 50.000 francs, la déclaration n'est pas obligatoire, mais peut être réclamée par le contrôleur, qui, en cas de refus du contribuable, procédera à l'évaluation d'office du chiffre d'affaires en majorant l'impôt de moitié.

L'article 10 permet d'atténuer du reste la rigueur de ces dispositions car, de même que le contrôleur peut, sur des données certaines et au moyen de justifications sérieuses, faire emploi d'un coefficient plus élevé que le coefficient maximum fixé par la commission, de même

les redevables peuvent réclamer un coefficient inférieur en fournissant à l'Administration les justifications voulues. Faute d'entente, l'intéressé peut du reste réclamer par la voie contentieuse, après l'émission du rôle.

Nous ne nous arrêterons pas à l'article 14 de la loi de 1917 qui indépendamment de l'impôt sur les bénéfices, frappe les grandes maisons et les entreprises à succursales multiples d'un impôt supplémentaire variant de 1 à 5 0/0 pour les sociétés dont le chiffre d'affaires total dépasse 1 million.

Nous rappellerons plutôt que certains abattements à la base sont prévus, et que certaines catégories de petits contribuables que la loi de 1921 devait exempter complètement de l'impôt, ne sont taxés qu'au delà de 1.500 francs de bénéfices. Enfin, la question des coopératives, que nous aurons à examiner souvent au cours de notre étude, est réglée par l'article 15 : sont passibles de l'impôt les sociétés coopératives de consommation, qui possèdent des locaux où elles se livrent à la vente ou à la livraison de marchandises. La loi prévoit cependant deux cas d'exemption : « les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les marchandises ayant fait l'objet de ces commandes ; ensuite, ceux qui, ne vendant qu'à leurs sociétaires, distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général, ou lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont par réparties entre les porteurs d'actions ».

Telle est, dans ses grandes lignes, la nouvelle imposi-

tion établie par la première partie de la loi du 31 juillet 1917. Nous allons pouvoir la comparer à l'Impôt sur le Chiffre d'affaires.

Les deux impôts utilisent, comme élément principal, le chiffre d'affaires des assujettis, à l'exception des contribuables qui déclarent leur bénéfice réel : c'est là une base solide, un élément réel, contrôlable, et qui montre bien la différence de conception de ces impôts avec les anciens impôts sur les signes extérieurs.

D'autre part, l'Impôt sur le Chiffre d'affaires frappe les mêmes contribuables que l'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, c'est-à-dire tous les commerçants et industriels, ensuite, jusqu'à la loi du 30 juin 1923 du moins, certains non-commerçants, comme les ouvriers travaillant pour leur compte, les pêcheurs et encore actuellement certaines coopératives. La règle générale prévue par l'article 59 de la loi de 1920 est que cet impôt s'applique d'office à tous ceux des contribuables assujettis à la cédula des bénéfices.

Mais de grosses différences existent entre les deux impôts, sans parler de celles du taux, du mode de perception et des administrations compétentes.

Tandis que pour le premier impôt, le chiffre d'affaires sert uniquement de base pour l'établissement de son assiette, c'est-à-dire du bénéfice présumé, déduit du chiffre d'affaires, pour l'Impôt sur le Chiffre d'affaires, c'est celui-ci qui est directement frappé. L'impôt de 1920 ne frappe pas seulement comme l'autre ceux qui font un bénéfice, mais tous ceux qui font des affaires, que le solde des opérations aboutisse ou non à un bénéfice;

même s'il y a déficit, l'impôt doit jouer. Enfin, il a un champ d'action beaucoup plus étendu, car s'il frappe tous les assujettis à l'impôt de 1917, c'est-à-dire tous ceux qui exercent une profession industrielle ou commerciale, il atteint également tous ceux qui occasionnellement accomplissent « des actes relevant de ces professions ou qui occasionnellement achètent pour revendre, c'est-à-dire des personnes qui, faute d'exercer une profession visée par le titre I^{er} de la loi du 31 juillet 1917, échappent à l'impôt institué par ce titre : ce sont tous ceux qui, « n'ayant souvent pas de profession avérée, se livrent, en qualité d'intermédiaires, de courtiers, à des spéculations accidentelles, isolées (1) » et quelquefois occultes. Voilà les principales différences entre les deux lois de 1917 et de 1920.

Mais elles restent néanmoins assez rapprochées et pour le moins, on peut dire que l'impôt sur le chiffre d'affaires aide considérablement à l'établissement des éléments de base de l'impôt de 1917 : les administrations se communiquent en effet les renseignements qu'elles possèdent sur les redevables; c'est ainsi que la note circulaire de l'Administration du 15 février 1922 demanda aux trois administrations compétentes en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires d'adresser aux contributions directes les renseignements recueillis après chaque vérification.

Il faut dire par contre que dans bien des cas, les contributions directes, réglant les cas particuliers en matière

1. Instruction du 29 août 1920.

d'impôt sur les bénéfices, les autres administrations sont obligées de suivre leurs solutions pour l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires; il en est ainsi, nous le verrons, pour la question des artisans.

CHAPITRE II

CRITIQUE DE LA LOI DE 1920 ET RÉFORMES DE 1921 A 1923

Les résultats des premiers mois d'application de la loi de 1920 étaient nettement inférieurs, de plus de moitié, aux évaluations budgétaires et cette différence allait s'accroissant dans les premiers mois de 1921.

La loi était-elle donc inefficace ou mal conçue? Cependant — il est intéressant de le remarquer — cet impôt avait été proposé par les Chambres de Commerce et les groupements intéressés eux-mêmes : leur projet consistait en une taxe sur tous les paiements, celui du salaire, comme celui d'un immeuble ou de denrées agricoles, « impôt égalitaire, exempt de déclaration et de discrimination », dont la perception serait faite sans frais, « automatiquement et instantanément (1) », par l'apposition d'un timbre sur la quittance. En fait, la loi de 1920 n'a pas institué un impôt aussi simple, puisque l'apposition du timbre n'a pas été acceptée, par crainte de fuite, et que d'autre part seules ont été imposées les affaires purement commerciales ou industrielles, ce qui a obligé à en élever le taux.

1. Avis de la commission du commerce et de l'industrie (Doc parl., 1921, p. 1500. Annexe 2.662).

Les raisons véritables des mécomptes dont nous parlons se trouvent cependant ailleurs. Elles sont, à notre avis, de trois sortes : évaluation budgétaire exagérée, inadaptation des petits contribuables, crise économique de 1920. Nous allons les étudier successivement.

On sait que le nombre des transactions qui peuvent se faire sur une même marchandise, depuis sa fabrication jusqu'à la vente au détail, est souvent élevé et le Gouvernement, pour appuyer sa proposition de loi, en avait fixé la moyenne entre 4 et 5 opérations. Pour établir le chiffre de la matière imposable, il avait donc multiplié par 5 le montant total des ventes, évalué à 70 milliards, en prenant pour base les résultats de la taxe de 1917 sur les ventes au détail. Mais cette manière de voir était absolument erronée, et le rapporteur du Sénat, M. Doumer, signalait le danger d'une semblable évaluation. « S'il est probable que les objets passent, en moyenne par quatre intermédiaires avant d'être vendus, il est certainement inexact que la valeur des objets soit identique à chacune des cinq ventes que frappera l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. La valeur de l'objet ou de la matière diminue à mesure qu'on se rapproche du producteur ou importateur originaire : elle est parfois trois fois plus petite, souvent elle passe au décuple, au centuple pour les objets de luxe. » Comment s'étonner alors que les évaluations faites sur de telles bases n'aient pu, en réalité, être approchées ?

D'autre part, les petits contribuables, pour la plupart, ne voulaient pas et parfois ne pouvaient pas se donner la peine de suivre les prescriptions édictées par la loi : dans

bien des cas, des formalités excessives ou des difficultés élevées pour le paiement, ne facilitaient pas la tâche de contribuables, pourtant disposés à payer leur part. Enfin, d'autres petits commerçants, moins consciencieux, profitaient de la nouveauté de la loi pour tromper sur leur chiffre d'affaires. Des sommes importantes auraient pu, dans bien des cas, rentrer dans les caisses du Trésor, sans la mauvaise volonté de certains contribuables.

Le communiqué relatif aux encaissements de Novembre 1920 cite, entre autres motifs, « la crise actuelle des affaires et les difficultés que rencontre normalement l'adaptation du public à l'impôt entièrement nouveau et portant sur des transactions d'une extrême multiplicité ». Mais, à notre avis, la crise économique de 1920 fut la raison principale du faible rendement de l'impôt. La loi fut votée durant une période d'activité économique très intense, au moment où les prix avaient atteint le niveau le plus élevé qu'on eut connu jusqu'alors, où toutes les usines, tous les commerces travaillaient sans arrêt, dans le but évident d'accumuler des réserves pour remplacer celles que la guerre avait réduites à néant. Il est certain que si cette période s'était prolongée, après le vote de la loi, les finances de la France auraient été bien améliorées, car une industrie ou un commerce aussi prospères auraient versé dans les caisses publiques et sans retard, le montant de leur imposition.

Mais, dès le mois de juillet 1920, la crise qui allait malheureusement suivre une période aussi prospère, survenait et se déroulait rapidement : inutile de rappeler ici la baisse des prix, la vente sans bénéfice par des

commerçants espérant et désirant des jours meilleurs, les nombreuses faillites enfin auxquelles furent conduits ceux dont les stocks constitués au moment des plus hauts prix n'avaient pu être liquidés qu'avec perte.

Ainsi, la baisse des prix et aussi la mévente des marchandises amenèrent naturellement une réduction, plus que proportionnelle, du rendement de l'impôt et si les prévisions budgétaires avaient été établies à cette époque, il est probable qu'elles auraient été nettement inférieures à celles qui avaient été établies, lors de la préparation de la loi. D'autre part, et justement à cause de cette crise grave, cet impôt de consommation, malgré son but, n'était plus seulement payé par le consommateur, puisque un grand nombre de commerçants, pour pouvoir écouler leurs produits, furent obligés de prendre à l'impôt leur charge, en le déduisant de leurs bénéfices, déjà réduits. M. L. Puech, président de la Commission des finances, disait, en effet que cette loi a eu « des répercussions imprévues. Tout d'abord elle obéit à la loi de l'offre et de la demande et son action n'est pas la même en état de crise et en temps de prospérité » ; l'impôt est en effet dans le premier cas supporté par le vendeur, alors que normalement il doit être à la charge du consommateur. Passant à la critique de cette loi, M. Puech ajoutait que « pour les masses de petits contribuables, elle aggrave l'iniquité des autres impôts, en les privant d'une partie de ce minimum d'existence qui, en toute justice, devrait être toujours exonéré ».

Quoi qu'il en soit sur les causes de l'échec de cet impôt, cet insuccès incita à rechercher si la loi de 1920 ne pos-

sédait pas en elle-même des points qui pourraient être modifiés, améliorés, si certaines de ses dispositions n'étaient pas elles-mêmes la cause de résultats aussi fâcheux.

Dès novembre 1920, certaines interpellations à la Chambre des Députés avaient lieu, qui devaient amener le projet de loi du 7 décembre 1920, puis la loi du 31 décembre 1921. Les années 1922 et 1923 virent encore projets et débats sur cette même question capitale, tant pour les finances du pays que pour l'intérêt des contribuables; articles 13 et 14 de la loi des finances du 31 mars 1923, loi du 16 avril 1924, les réformes se succèdent annuellement, œuvre fort importante de la vingtième législature. Nous examinerons ces réformes successives, en même temps que les projets qui ont été étudiés et discutés aux deux Chambres.

« L'impôt a besoin d'être remanié : allant au plus pressé, nous avons jeté un vêtement, rapidement bâti, sur les épaules du commerce et de l'industrie, il s'agit maintenant de le reprendre et de l'ajuster aux modalités si complexes de la vie économique (1). » C'est en ces termes que débutait le rapport du 24 mars 1921 sur le projet de loi du 7 décembre 1920, autour duquel étaient venus se grouper un grand nombre d'articles additionnels. C'est cet ensemble de projets que nous allons examiner, en suivant le plan du rapport du 24 mars et du rapport supplémentaire du 20 mai 1921.

Six sortes de modifications y sont étudiées : modi-

1. Documents parlem. Chambre, 1921, p. 1140. Annexe 2.391.

fications relatives aux personnes imposables, aux affaires taxables, au taux de l'impôt, aux obligations des redevables, aux pénalités et au régime des importations et exportations.

Parmi les personnes imposables, le nouveau projet demande l'exemption de *l'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, et par voie de conséquence, de l'Impôt sur le chiffre d'affaires, pour les artisans travaillant en chambre avec un apprenti de moins de 16 ans, ainsi que pour les ouvriers travaillant en chambre pour des industriels ou commerçants, avec des matières premières fournies par ceux-ci, sans autre concours que ceux de leur proche ou d'un apprenti. De même, à la suite de plusieurs amendements, la commission des finances proposa d'exempter de la taxe la vente des produits de la pêche, effectuée par les pêcheurs, assimilant en effet ces produits à ceux de l'agriculture, base de l'alimentation. Par contre, le projet frappe de l'impôt le chiffre d'affaires des sociétés coopératives de consommation, même celles qui sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par cela seul qu'elles achètent pour revendre : seraient même compris dans ce nombre les syndicats agricoles, pour lesquels certains députés demandaient un régime de faveur, consistant en une taxe d'abonnement égale à 15 0/0 du chiffre de la cotisation.

Après s'être occupé des personnes imposables, le rapport de 1921 traité des modifications relatives aux affaires imposables : ici, une disposition contenue dans le projet de loi, relative aux opérations des marchands

d'immeubles, puis une dizaine d'amendements. Diverses propositions de loi, déposées depuis la loi de 1920, avaient pour but d'exempter les unes la vente des journaux (car on ne peut récupérer la surtaxe de 1,10 0/0 sur l'acheteur) (1); les opérations des courtiers placiers, même travaillant pour diverses maisons, car ils ne font pas d'affaires à leur nom (2); enfin les ventes des sociétés sportives et similaires, chez lesquelles la notion de bénéfice est totalement exclue. La commission proposa simplement de modifier le paragraphe 6 de l'article 60, en exemptant les opérations des Bourses de Commerce, sauf « l'opération initiale qui donne lieu à l'émission de la filière », car il est souvent difficile au vendeur de savoir si son opération sera effectivement la dernière, concernant telle marchandise vendue. Fut également introduit dans le projet de loi modifié par la commission un paragraphe à introduire au milieu de l'article 60, exemptant les affaires effectuées par tous les établissements d'enseignements et celles conclues avant le 1^{er} juillet 1920, mais seulement dans une certaine mesure.

La question du taux de l'impôt devait être l'objet de plusieurs amendements, étudiés dans les deux rapports de mars et mai 1921 : les uns avaient pour but principal de ramener à 1,10 0/0 le taux de l'impôt pour les établissements de luxe, un autre de former une catégorie intermédiaire qui serait frappée d'un 7 0/0, un troisième, de ramener de 15 à 10 0/0 la taxe sur les vins de

1. A. Plaisant, 27 juillet 1921, Annexe 1412. Roustan, 26 juin 1921, Annexe 448 Sénat.

2. Durafour, 2 février 1922. Annexe 3.827.

luxe (1). M. Doumer, dans le projet du budget de 1922, devait demander, pour obtenir les ressources nécessaires, que le taux de l'impôt soit doublé; il ne put même obtenir des Chambres le taux de 1,50 0/0 ; Enfin, d'autres amendements réclamaient des modifications dans la constitution des commissions de classement. De toutes ces suggestions, la commission des finances ne conserva dans son projet que certaines dispositions et proposa en effet d'une part une classe intermédiaire pour les établissements de luxe, classe que l'on frapperait d'un 60 0/0, d'autre part une modification dans la composition de la commission supérieure de classement, qui comprendrait des suppléants choisis parmi les membres des chambres syndicales et d'autres désignés par la réunion des présidents de Chambres de Commerce.

Plus intéressantes étaient les modifications proposées relativement aux obligations des redevables. De ces obligations en effet dépendait le succès de la loi, car s'il est juste de vouloir éviter les fraudes, il faut également ne pas indisposer le contribuable et l'obliger à des formalités trop fastidieuses. La loi de 1920 avait autorisé l'administration à dispensér les petits contribuables, moyennant le paiement d'un forfait annuel, de l'obligation de tenir le livre des recettes journalières et de remettre le relevé mensuel de leur chiffre d'affaires. Mais le règlement du 24 juillet 1920 n'a dispensé ces petits rede-

1. Un projet du 24 novembre 1922 réclame au contraire la suppression totale de la taxe de luxe sur les vins fins, qui empêche leur vente, et l'augmentation parallèle de la taxe sur tous les vins fins.

vables, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 48.000 francs ou 12.000 francs par an, suivant les catégories spécifiées par la loi, que de la deuxième formalité, la remise du relevé mensuel. Des divers amendements présentés, le rapport de mars 1921 accepte l'idée du paiement trimestriel, mais seulement pour les redevables admis au bénéfice du forfait, et non pour tous les redevables, comme le réclamaient certains auteurs d'amendements. M. H. Fougère, le 16 novembre 1920, trouvant à juste titre excessive l'obligation de présenter chaque mois les comptes, proposait déjà une convocation semestrielle pour la déclaration du chiffre d'affaires.

D'autre part, certains députés voulaient supprimer les dispositions de l'article 32 du 31 juillet 1920 qui obligeait tous les commerçants faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs à présenter à toute réquisition du fisc les livres dont la tenue est prescrite au chapitre II du Code de commerce et tous les documents annexes. M. V. Constant, dans sa proposition de loi du 24 novembre 1922 se refusait à faire à ce sujet une démarcation entre les commerçants faisant un chiffre d'affaires supérieur ou inférieur à 50.000 francs.

Mais la question la plus grave était celle de l'amélioration et de l'extension du régime forfaitaire : la commission des finances refusait la deuxième, l'extension, que certains députés voulaient pousser jusqu'à 500 fr. elle demandait également le maintien de la fixation du forfait, d'après le chiffre d'affaires de l'année précédente ; certains parlementaires au contraire, récla-

maient soit la dispense de la tenue du livre rudimentaire prescrit par l'article 66 de la loi de 1920 (amendement de Lasteyrie), soit de prendre pour base le chiffre d'affaires adopté par le service des Contributions Directes pour la contribution sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit enfin de dispenser les contribuables de toutes communications aux agents du fisc. Le rapport jugeait que tous les amendements proposés « méconnaissent le caractère de l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui est une taxe de consommation, non susceptible de se concevoir autrement que rigoureusement proportionnelle au prix payé par le consommateur ».

Sans nous arrêter aux modifications concernant les pénalités, nous jetterons un coup d'œil sur la dernière partie du rapport concernant les réformes relatives au régime des importations et des exportations.

La loi de 1920 n'avait pas fait de distinction, parmi les marchandises importées, entre celles fabriquées par un étranger ou par l'importateur lui-même. De plus l'article 72 § 1 instituait, nous l'avons dit, une surtaxe de 1,10 0/0 et l'article 12 de la loi des finances du 31 juillet 1920 rappelait cette disposition, en majorant l'impôt sur les importations, quand le vendeur n'est pas établi au pays d'origine, « d'un pourcentage égal à la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque le vendeur français ou étranger n'a pas le siège de son commerce ni une succursale en France et par suite, ne paie pas la taxe sur le chiffre d'affaires ». Pour établir une distinction nécessaire et se rendant aux raisons de nombreuses Chambres de Commerce, le projet de 1921, dans son article 3, exo-

nère de l'impôt les affaires de vente « de produits importés à l'état brut, lorsque cette vente est effectuée par l'importateur lui-même et que les produits sont vendus dans l'état dans lequel ils ont été importés »; encore faut-il que le vendeur prenne livraison des marchandises importées, avant leur passage à la douane. Un arrêté ministériel serait chargé d'énumérer les produits exonérables et les justifications à fournir pour bénéficier de cette mesure. Pour les produits importés des colonies, la commission des finances ne voulut pas aller, comme le proposait M. Guisthau, jusqu'à les exonérer en totalité pour les produits agricoles et en partie pour les autres, de l'impôt de 1,10 0/0.

Les deux propositions de M. Guisthau, du 25 novembre 1920, étaient du reste fort intéressantes; la première, qui voulait établir une taxe uniforme de 2,20 0/0 à l'importation et exonérer les négociants importateurs établis en France; la deuxième, qui réclamait l'exemption de la taxe pour les affaires consistant dans la vente lors de leur importation de produits importés de nos Colonies, demandaient avec juste raison l'assimilation des produits coloniaux à ceux de la Métropole (Annexes 1693 et 1694 *Doc. parl.* 1920).

L'ensemble des projets que nous avons passés en revue fut étudié également par la Commission du Commerce et de l'Industrie; « pour remédier aux lourdes inégalités que crée cette taxe », elle proposait diverses modifications : extension de l'impôt à tous les contribuables et à toutes les transactions; suppression définitive de la patente, fixation, pour les commerçants comme pour

tous les autres contribuables, d'un chiffre minimum d'affaires, exempté d'impôt, abatement à la base de tous les impôts grevant le commerce, mais elle donnait en somme son approbation au projet, dans son désir de ne pas pousser à l'abandon de l'impôt. M. Artaud réclamait cependant, au nom de la Commission du Commerce et de l'Industrie, l'extension du régime forfaitaire, pour tous les redevables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 300.000 fr. par an.

Ce groupe de réformes fut l'objet tant à la Chambre qu'au Sénat de longues et intéressantes discussions. Le deuxième semestre de l'année 1920 fut consacré en grande partie à cette question, ce qui démontre son importance et aussi les nombreuses difficultés auxquelles on se heurtait : discussion sur les hôtels, sur les coopératives agricoles ou de consommation, discussions entre industriels et agriculteurs, question du forfait enfin, voici parmi bien d'autres les principaux sujets traités au Parlement et qui dénotent la complexité du problème.

Or, à quoi aboutit cette année de labeur parlementaire, sur ce sujet.

En mai 1921, les délégués de différents groupements commerciaux, soucieux de voir sans délai aboutir ces réformes, tentèrent une démarche auprès du Ministre des Finances et réclamaient entre autres réformes l'égalité fiscale de tous les contribuables, y compris les syndicats agricoles et les coopératives de consommation et surtout un contrôle fiscal plus en rapport avec la dignité des commerçants et des industriels, un contrôle qui ne

soit pas de l'inquisition » (1). Un an après le dépôt du projet de réforme, certaines modifications étaient incorporées dans la loi des finances du 31 décembre 1921, dont une seule était importante : le premier pas vers le forfait. L'article 28 de cette loi modifie et complète l'article 67 de la loi de 1920 : celui-ci laissait en effet au Gouvernement le soin d'édicter un règlement qui pourrait « déterminer les conditions auxquelles l'Administration aurait la faculté de dispenser les redevables de certaines obligations » (comptabilité spéciale et déclaration mensuelle) « moyennant le versement d'un forfait annuel, ou de modifier exceptionnellement le délai de déclaration et de paiement ». Le législateur vient maintenant dispenser de ces obligations certaines catégories de redevables qui en feront la demande ; ce sont « ceux dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé, pendant l'année précédente, 120.000 francs s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des denrées... à emporter ou à consommer sur place, et de fournir le logement, ou 30.000 francs s'il s'agit d'autres redevables » ; il faut entendre par ces mots ceux qui vendent leurs services commerciaux, les intermédiaires en terme général.

Le paiement du forfait devait avoir lieu par trimestre, faculté qui pouvait être retirée par l'Administration en guise de pénalités.

L'amendement de M. de Lasteyrie qui réclamait le forfait annuel et la dispense de la tenue du livre spécial ne fut donc accepté qu'en partie.

1. Compte rendu du journal *l'Epicier* du 12 mai 1921.

Cette question du forfait, qui a dominé tout le débat, est en somme la clef de la question. Nous aurons à y revenir, en étudiant la loi du 16 avril 1924. Qu'il nous suffise de dire que le législateur a fait ici œuvre plus qu'utile, indispensable, car l'article 67 de 1920 n'était généralement pas appliqué et pour le petit commerce du moins, le forfait est nécessaire, car il réclame peu de comptabilité, pour ne pas dire point; disons aussi que le forfait voté en 1921 était incomplet, car il avait laissé de côté la question si importante de la révision.

La Commission des finances avait pourtant jugé le forfait incompatible avec le principe de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, qui est une taxe de consommation et doit par cela même, être rigoureusement proportionnelle au prix payé par le consommateur : admettre les commerçants à payer le forfait au lieu de verser la somme exactement exigible d'après leur chiffre d'affaires, c'est méconnaître cette notion. D'autre part, tout en cherchant un taux raisonnable, il est délicat de trop l'élever, car on détournerait l'impôt de son véritable objet qui est d'être un impôt de consommation, et pour le gros et le moyen commerce, le régime de la déclaration périodique permet seul de tenir compte du mouvement incessant des affaires.

Au cours de la discussion (1), une observation intéressante fut présentée par M. Prevet : « En admettant le forfait pour des sommes relativement élevées, c'est dire que les petits commerçants n'ont pas à tenir de compa-

1. Séance du 28 juin 1921 (*J. O.* du 29 juin 1921, p. 2946).

bilité » et ainsi aller à l'encontre du Code de Commerce qui exige formellement une comptabilité. A notre avis, le forfait ne doit pas empêcher que cette comptabilité soit exigée et existe, et le rapporteur général demandait que de toute façon ne fussent pas supprimées les dispositions de l'article 66 réclamant une comptabilité très réduite.

Au sujet du forfait, M. de Lasteyrie voyait trois questions en présence : la fixation d'un chiffre maximum, la question du relevé à exiger (mensuel, trimestriel ou annuel), enfin la question du paiement, qu'il demandait trimestriel.

Mais nous examinerons cette réforme plus en détail, avec la loi de 1924. En dehors de cette question, la loi de 1921 ne résout que des points secondaires : elle refuse l'exemption aux affaires s'appliquant à des opérations de vente effectuées par les antiquaires et portant sur les curiosités, collections et les objets d'art en général, sauf ceux d'artistes vivants ou morts depuis moins de vingt ans.

Une mesure intéressante de contrôle fut instituée par les articles 7 et suivants, qui obligent tout commerçant soit de justifier à toute réquisition son inscription sur le registre de commerce, soit à produire une carte de commerce, sorte de certificat délivré « après paiement d'une somme suffisante pour garantir le recouvrement des droits dus au titre de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires et des impôts sur le revenu ». A défaut de présentation de cette carte, les marchandises peuvent être saisies et vendues.

En ce qui concerne la répartition du fonds commun aux départements et aux communes, l'article 8 de la loi du 30 avril 1921 vint spécifier que la répartition se ferait au prorata de la population municipale totale et de la population départementale et que la moitié approximativement du produit du fonds connu sera versé par quart tous les trimestres, le solde devant être réglé à la fin du premier trimestre de l'année suivante.

Une proposition de loi déposée le 16 février 1925 par M. F. de Wendel demande une modification à cette répartition pour venir en aide aux communes dont la population s'accroît par suite de l'augmentation du nombre des établissements industriels.

Telles sont les diverses réformes auxquelles aboutit l'œuvre législative de 1924.

Les deux années qui suivirent n'amènèrent point de modifications importantes à l'impôt, malgré de nombreux projets et discussions parlementaires. Une loi spéciale, celle du 30 mars 1923, modifie ainsi le paragraphe 3 de l'article 63 de la loi de 1920 : en ce qui concerne les véhicules automobiles, classés comme voitures de luxe, la taxe de 10 0/0 est exigée, non pas sur les ventes au détail, mais sur la vente initiale, faite par le constructeur. Une proposition de loi de M. Ajam et plusieurs de ses collègues, datant du 23 mai 1922, dans le but de ne pas entraver l'extension de l'industrie automobile demandait de ne pas considérer comme un objet de luxe la voiturette ou la voiture légère qui rendent de si grands services aux petits commerçants, aux docteurs dans les campagnes... et de supprimer l'impôt sur le

chiffre d'affaires sur toutes les voitures automobiles d'un prix égal ou inférieur à 15.000 francs.

Dans la loi budgétaire du 30 mars 1923, concernant les dixièmes provisoires, deux articles se rapportent à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Malgré les conclusions du rapport du 26 octobre 1922 de M. H. Beranger, qui demandait un forfait facultatif, avec dispense de toute comptabilité et de tout contrôle, pour les redevables faisant annuellement moins de 48.000 francs ou 12.000 francs par an, suivant les cas, les Chambres votèrent l'article 13 modifiant l'article 13 de la loi de 1920, mais complétant seulement l'article 28 de celle du 31 décembre 1921 qui laissait à un règlement d'administration publique le soin de déterminer les conditions auxquelles l'administration pourrait dispenser les contribuables de certaines des obligations édictées par l'article 66 relatif à la comptabilité spéciale et l'article 67 § 2 : déclaration mensuelle.

Sous les régimes des lois de 1920 et 1921, deux modalités de paiement étaient prévues :

1^o Le régime du droit commun, comportant le dépôt de relevés mensuels du chiffre d'affaires et le paiement de l'impôt y afférent.

2^o Le régime du forfait pour les redevables de 120.000 ou 30.000 francs, suivant les catégories.

L'article 13 laisse subsister ces dispositions ; mais dans le but d'accorder de plus grandes facilités aux intéressés, il organise un nouveau système d'après lequel il dispense des obligations des déclarations mensuelles et des justifications relatives au chiffre d'affaires les redevables

dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas le maximum forfaitaire (120.000 francs ou 30.000 francs). Mais il modifie surtout la dernière partie du précédent article 13: désormais, seront dispensés, sur leur demande, du relevé mensuel, « les redevables ayant une installation permanente » qui s'engageront à deux choses : versement d'un acompte et déclaration du chiffre annuel.

1^o Le versement de l'acompte est fixé au paiement trimestriel, pour les redevables bénéficiant du forfait, du quart de l'impôt dû pour l'année précédente; pour les autres redevables, il égale le douzième de l'impôt dû pour l'année précédente et est dû mensuellement.

2^o Le contribuable doit, d'autre part, dans les trois premiers mois de l'année, déposer une déclaration en double exemplaire, indiquant le chiffre d'affaires de l'année précédente, en distinguant tant les fractions de ce chiffre exemptes d'impôt que celles frappées des divers taux; le règlement du solde dû, après versement des acomptes trimestriels ou mensuels doit être effectué avant le 1^{er} mai; en cas d'excédent, il est soit imputé sur l'exercice suivant, soit remboursé en cas de cessation de commerce.

Une dernière faculté est enfin accordée, à la demande des intéressés : c'est, en cas de diminution du chiffre d'affaires en cours d'année, de faire réviser le chiffre d'affaires servant de base au paiement des acomptes : ce nouveau chiffre pris pour base est alors le double de celui qui a été réalisé durant le premier semestre.

L'article 14 de la même loi modifie sensiblement l'article 68 de celle de 1920 concernant les sanctions. Les

pénalités prévues par cet article étaient en effet disproportionnées avec les fautes qu'elles venaient sanctionner et venaient même souvent frapper des redevables qui avaient contrevenu à la loi, sans que leur bonne foi put être mise en doute.

Déjà en 1921, M. Raynaldi avait proposé d'appliquer à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires le système de pénalités relatif aux fraudes successorales. Mais la Commission des Finances de la Chambre puis celle du Sénat proposèrent des dispositions moins sévères qui furent adoptées le 30 mars 1923.

Désormais, en cas de retard dans le paiement de l'impôt, le redevable devra payer, en dehors de l'impôt lui-même, une indemnité variant de 1 0/0 du montant de l'impôt pendant le premier semestre de retard, à 1,50 0/0 pendant le second et 2 0/0 pendant les suivants. S'il s'agit d'une omission ou d'une insuffisance dans le livre prescrit par l'article 66 de la loi, ou la comptabilité en tient lieu, ou enfin dans le relevé prescrit par l'article 67, l'article 14 de la loi de 1923 frappe le redevable d'une amende fiscale égale à cinq fois le montant de l'impôt éludé ou diminué, avec minimum de 50 francs sans décimes. Pour toute autre contravention, l'amende peut être portée à 1.000 francs sans décimes. Enfin, disposition encore plus grave, si un contrevenant ayant encouru depuis trois ans une des amendes fixée par cet article 14 a commis intentionnellement une nouvelle infraction, il pourra être traduit devant un tribunal correctionnel, et les peines pourront aller jusqu'à l'emprisonnement.

L'article 10 de la loi du 30 juin 1923 modifie l'article 13 de la loi de 1917 sur l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en exemptant de cet impôt un certain nombre d'assujettis, dont il convient de parler, car ce sont tous des petits commerçants ou plutôt des petits travailleurs qui ne pouvaient s'accommoder ni de la comptabilité, si minime fût-elle, qui leur était demandée, ni surtout des réquisitions dont ils pouvaient être l'objet.

Dans la première catégorie des nouveaux exemptés, nous classerons les façonniers et les artisans. Pour les premiers l'exemption est absolue. Dès 1920, du reste, l'administration distinguait déjà parmi les façonniers ceux qui travaillaient à façon avec ou sans apprentis, assujettis, à l'Impôt sur le chiffre d'affaires, et ceux qui travaillaient à la journée, imposés à la cédule des salaires. Le paragraphe 1^{er} de l'article 10 a soin de préciser que sont considérés comme façonniers les ouvriers travaillant à façon chez eux « soit à la maison, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments soient ou non leur propriété ». Deux conditions sont exigées : il faut tout d'abord qu'ils opèrent exclusivement « à façon » pour le compte d'industriels ou de commerçants, propriétaires des matières premières utilisées; en outre, le nombre des personnes pouvant les aider est limitativement fixé : il ne peut comprendre, en dehors de la femme, du père et de la mère, des enfants et petits-enfants habitant avec eux, qu'un apprenti de moins de 16 ans et d'un compagnon.

La loi a voulu ainsi limiter le nombre d'exemptés à

ceux qui semblaient le plus dignes d'intérêts. C'est dans le même esprit et avec la même réserve au point de vue des aides, qu'elle a exempté également les artisans travaillant chez eux ou en dehors et qui se livrent « principalement » à la vente des produits de leur propre travail.

Mais si l'application de l'article 10 ne présente pas de difficulté en ce qui concerne les façonniers, il n'en est pas de même pour les artisans. Comment peut-on définir l'artisan? Celui qui exerce à ses risques et périls une industrie manuelle, travaillant lui-même comme ouvrier, en général avec des matières lui appartenant et exceptionnellement à façon. Ainsi le fait d'utiliser la matière première achetée n'enlève pas à l'artisan le bénéfice de l'exemption de la loi de 1923. Toutefois, la qualité d'artisan peut être reconnue à l'individu qui, en dehors des achats nécessaires à l'exercice de sa profession, constitue des approvisionnements de matières premières.

L'une des caractéristiques de l'artisan est de ne pas vendre suivant les procédés en usage dans la pratique commerciale. On devrait en principe considérer comme commerçant et non comme artisan, celui qui tient magasin ou boutique des produits de son travail. Une pareille conception serait trop sévère et c'est à l'Administration locale d'examiner chaque situation de fait, en tenant compte de l'importance de l'installation destinée à recevoir la clientèle : comme exemple, les photographes peuvent être considérés comme artisans s'ils ne possèdent d'autre boutique que le local leur servant d'atelier.

En second lieu, quelle quantité de marchandises non fabriquées par lui un artisan peut-il vendre dans sa boutique ou utiliser dans son travail, sans perdre sa qualité d'artisan. C'est encore ici question d'espèce. On peut cependant, à titre d'indication, dire que cela dépend du rapport entre la valeur de la marchandise utilisée et celle de la main-d'œuvre. C'est ainsi qu'un petit tapisier pourra employer pour recouvrir un fauteuil une tapisserie de prix si son travail représente également une importante valeur marchande. Les coiffeurs qui vendent accessoirement des produits achetés ne perdent pas de ce fait la qualité d'artisan, dès lors que, par sa nature et par son importance, leur installation n'implique pas qu'ils sont de véritables commerçants, mais ils doivent

° l'impôt sur le prix de vente de ces produits.

Une dernière question se pose relative à l'utilisation d'une machine par l'artisan. L'article 10 autorise l'emploi de la « force motrice ». Cependant les Contributions Directes sont très strictes en la matière et refusent la qualité d'artisan pour cette seule raison; il en est ainsi pour un petit fabricant de mastic de la banlieue parisienne, qui, travaillant seul, est obligé pour malaxer la matière première, travail impossible manuellement, d'employer une machine, pourtant de faible valeur. Imposé par les Contributions Directes au titre de l'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il est également frappé sur son chiffre d'affaires, mais vient de porter son cas devant le Conseil de Préfecture de la Seine.

Il est pourtant d'autres cas réglés par l'Administration qui infirment cette manière de voir des contribu-

tions directes. C'est ainsi qu'une note de l'administration des Contributions indirectes du 30 juin 1923 spécifie que les bouilleurs ambulants peuvent être considérés comme des artisans si, n'utilisant d'autres concours que ceux prévus par l'article 10, ils n'exploitent qu'un seul alambic et tirent leur bénéfice plus de leur travail personnel que de la fourniture de l'appareil.

Le fait d'utiliser une force motrice et d'employer des machines ne nous semble donc pas exclusif de la qualité d'artisan, si le rôle de l'outillage mécanique dans la transformation de la matière première demeure secondaire par rapport au travail manuel de l'exploitant et de ses aides. Le cas d'un exploitant de scierie mécanique « même travaillant seul, n'ayant jamais ni acheté ni vendu le bois et rémunéré seulement pour son travail à raison de tant par mètre » a été nettement tranché dans une réponse aux questions posées au ministre qui a nettement refusé l'exemption à ce contribuable, car « sa rémunération ne constitue pas principalement la rémunération d'un travail manuel ».

L'exploitation des marais salants a donné lieu également à un arrêt fort intéressant du Conseil d'Etat du 18 juillet 1924 : cette exploitation est susceptible de prendre le caractère d'une exploitation agricole ou d'une exploitation industrielle suivant les conditions particulières dans lesquelles elle s'effectue : récolte par des procédés rudimentaires ou au contraire outillage important, faisant subir au sel avant de le livrer au commerce de nombreuses manipulations, industrialisant véritablement l'extraction du sel marin.

Ainsi, pour les artisans, l'Administration locale est obligée d'examiner chaque cas particulier, sous réserve du droit de recours des intéressés à la juridiction contentieuse.

Mais, répétons-le encore une fois, l'imposition sur le chiffre d'affaires est fonction de l'imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et son application est mathématique : ce sont les Contributions Directes qui règlent la question des artisans. La veuve de l'ouvrier ou de l'artisan travaillant dans les conditions indiquées aux deux premiers paragraphes bénéficie de la même faveur lorsqu'elle continue à exercer la profession de son mari.

Nous devrions classer les pêcheurs qui se livrent personnellement à leur métier dans cette première catégorie d'exemptés qui bénéficient de cette faveur à partir du 1^{er} janvier 1922, mais, en ce qui les concerne, il a été reconnu que la fixation à cette date de l'entrée en vigueur de l'exemption, est la « conséquence involontaire d'une modification survenue, au cours de discussion, dans le numérotage des alinéas et que leur exemption devait être reportée au 1^{er} janvier 1920 » comme pour les trois catégories suivantes :

Les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur compte, en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage ou dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou de menus comestibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente soient transportées autrement que par voiture automobile ou par

voiture attelée. Sont seulement exemptés les marchands forains qui vendent dans les rues d'une seule localité et non ceux qui vont de commune en commune.

De même bénéficient de l'exemption à partir de la même date les mariniers propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes et les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou de deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition qu'elles ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de quatre places et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire; les chauffeurs et cochers bénéficiaient du reste déjà de l'exonération prévue à l'alinéa D de l'article 60 de la loi du 25 juin 1920.

Comme on le voit, ces sept sortes d'exemption relèvent toutes du même but : exempter de l'impôt ceux qui ne peuvent vraiment pas, nous ne disons pas le payer, mais du moins, s'astreindre aux formalités légales indispensables.

Exemptés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, tous ces petits commerçants le sont par contre-coup de l'impôt sur le Chiffre d'Affaires et la loi de 1923 les assujettit à l'impôt sur les traitements et salaires.

Et nous arrivons à l'importante loi du 16 avril 1924 « modifiant le régime applicable au petit commerce et à la petite industrie ».

CHAPITRE III

LES RÉFORMES DE 1924

Avant d'aborder l'examen de la loi du 16 avril 1924, il importe d'étudier brièvement une loi et deux arrêtés ministériels qui la précédèrent.

La loi du 26 mars 1924 demande un nouvel effort aux contribuables français, en les frappant tous, presque sans exception, d'une majoration de 20 0/0 du montant des anciens impôts : c'est le double décime dont l'article 3 de la loi frappe tous les impôts, droits et taxes recouvrés au profit de l'Etat. En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, la note circulaire adressée à son personnel par l'Administration des Finances le 26 mars 1924 stipule que le double décime est applicable à cet impôt : à dater du 23 mars 1924, la surtaxe de 2 décimes doit jouer, mais seulement pour la part recouvrée au profit de l'Etat. La taxe est donc portée à 1,30, 3,60 et 12 0/0, suivant les catégories d'assujettis; elle est exigible sur tous les paiements effectivement reçus (1), à

1. Par dérogation exceptionnelle à la règle que le double décime est exigible sur tous les paiements effectivement reçus, à compter du 23 mars 1924, le Ministre des Finances a décidé, le 25 août 1924, qu'il ne serait pas insisté sur le paiement

compter du 23 mars 1924, ou sur toutes les sommes débitées depuis cette date, pour les redevables autorisés à acquitter l'impôt sur le montant de leur débit.

Une observation et une critique s'imposent à ce sujet. « La faculté qui a été laissée aux redevables de payer l'impôt soit sur le montant des recouvrements effectués, soit sur le montant des factures, aboutit à ce résultat que ceux qui paient sur les recouvrements acquitteront le double décime sur le montant des factures faites avant le 23 mars et acquittées après cette date, tandis que ceux qui paient sur le montant de leurs débits ne seront pas soumis à la surtaxe pour le montant de leurs recouvrements effectués à partir du 23 mars qui s'applique à des factures antérieures à cette date (1). » C'est à notre avis solution fort peu équitable, puisque certains redevables, ceux de la deuxième catégorie, auront à payer le double décime, non seulement comme les autres pour les affaires qui seront conclues à la date du 23 mars, mais encore pour toutes celles qui ne seront réglées en compte qu'à partir de cette date et pour la réalisation desquelles ils n'avaient pas escompté ce supplément de charge fiscale. Comme l'écrivent MM. Oziouls et Viel, il semble que

du double décime, de la part de redevables qui, ayant produit aux fins de paiement, antérieurement au 23 mars 1924, le mémoire de leurs travaux ou fournitures effectuées pour le compte exclusif de l'Etat, n'en auraient obtenu le règlement qu'après cette date et uniquement par suite du retard apporté par les services intéressés à la liquidation et à l'ordonnement de leur créance.

1. *La nouvelle loi fiscale*, par Oziouls et Viel (*Revue de Droit fiscal et commercial*, 1924).

l'Administration devrait exceptionnellement « autoriser les redevables qui paient l'impôt sur le montant de leurs recouvrements à déclarer immédiatement le montant de toutes les factures antérieures au 23 mars et à bénéficier pour ce chiffre d'affaires de l'ancien taux de 1,10 0/0. Mais en somme cette erreur légale, si elle existait, n'a subsisté que durant une période assez courte et quelques mois après la loi, tous les redevables étaient également frappés, quel que fut leur mode de règlement.

Disons en terminant que le projet du budget de 1925 prévoyait une augmentation de 600 millions pour le rendement de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires par suite de l'application du double décime.

En suivant dans l'ordre chronologique les textes législatifs et ministériels de 1924, il convient de mentionner deux arrêtés : l'un, du 7 avril 1924, abrogeant celui du 14 septembre 1920, est relatif au recouvrement par traite de l'impôt sur le chiffre d'affaires et stipule que les administrations peuvent faire présenter aux redevables, par le Service des Postes, les traites ou autres titres émis pour cet impôt; comme frais supplémentaires : une taxe fixe de 0 fr. 20 et le droit proportionnel d'encaissement postal. Enfin, en cas de changement d'adresse, ces titres ou traites ne sont pas réexpédiés par les postes.

Le deuxième arrêté, du 9 mai 1924, relatif à l'exemption de l'impôt de 10 0/0 pour les commerçants français vendant à un monégasque des objets classés comme objets de luxe ; il suffit de remplir certaines conditions et d'accomplir quelques formalités pour obtenir cette exemption.

Et nous arrivons à l'importante loi du 16 avril 1924. A vrai dire, elle ne semble pas avoir pour but unique de réformer l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires; comme son titre l'indique, elle modifie « le régime applicable au petit commerce et à la petite industrie », fixé par les lois du 31 juillet 1917 (art. 2 à 13) et du 25 juin 1920 (pour la partie concernant l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires).

Ce sont ces deux lois que celle du 16 avril 1924 est venue modifier partiellement en ce qui concerne l'établissement du forfait. Nous l'examinerons en détail, après en avoir retracé la genèse, mais en considérant la réforme relativement aux deux impôts qui frappent le commerce et l'industrie.

Dans le projet de loi déposé le 13 novembre 1923 par M. de Lasteyrie (1) sont exposées les raisons de cette nouvelle réforme. Tout d'abord, comme nous l'avons déjà fait remarquer, il est reconnu que la tenue d'une comptabilité, même fort réduite, vient heurter les habitudes anciennes : souvent, certains commerçants n'ont ni le temps, ni la possibilité de se livrer à de minutieux travaux d'écriture et le contrôle du fisc revêt dans bien des cas le caractère d'une contrainte particulièrement pénible. D'autre part, les petits contribuables, par suite de ce défaut même de comptabilité, sont désarmés dans leurs discussions avec le fisc, puisqu'ils ne peuvent pas « opposer aux évaluations de l'Administration des documents irréfutables et des chiffres définitifs ». Enfin, il semble que, pour ces professions, une comptabilité spé-

1. Documents parlementaires, 1924 (Annexe 6.552).

ciale, mais réduite, permettrait de déterminer leur bénéfice et l'uniformité moyenne de leur gain, ce qui faciliterait l'évaluation approximative de la matière imposable.

Partant de ces principes qui prouvaient l'urgence d'une réforme, le Gouvernement confia l'étude des bases de ce projet à une commission composée de parlementaires, de fonctionnaires et de représentants des groupements commerciaux.

Le rapport de la commission des finances, relatif à ce projet, fut présenté à la séance du 27 novembre 1923 (1); un rapport supplémentaire eut lieu le 18 décembre de la même année (2), mais ce dernier, relativement au chiffre d'affaires, concerne simplement la répartition entre les départements et les communes du produit de la perception du décime additionnel à cet impôt : désormais le tiers du décime additionnel des départements serait réparti au prorata de la population jusqu'à concurrence de la somme nécessaire pour correspondre à 2 francs pour chaque habitant, l'excédent, dans les départements où il en existe, serait réparti entre les autres départements.

L'important rapport du 27 novembre approuve le projet gouvernemental dans ses points principaux. Il est intéressant de l'examiner en détail.

L'établissement de la base d'imposition servant à frapper le commerce sur son bénéfice est aujourd'hui précédée de deux déterminations : celle du chiffre d'affaires

1. *Op. cit.* Annexe 6.627.

2. *Op. cit.* Annexe 6.826.

et celle du coefficient. En ce qui concerne la possibilité de déterminer le chiffre d'affaires, le rapporteur général fait remarquer que, malgré la simplification de la comptabilité, les petits contribuables ont répugné à se plier à ces obligations. Comme conséquence, hostilité manifeste des intéressés, impossibilité absolue de fournir des preuves, d'où contrôle très lourd. Autre observation, alors que le petit contribuable est dérangé lui-même par les investigations du fisc, les grandes entreprises ont un comptable qui seul est en rapport avec lui et ne souffrent pas des formalités exigées par la loi.

Mais les inconvénients du système actuel existent surtout pour la détermination du coefficient prévu par la loi de 1917 : jusqu'ici, le contrôleur avait toute liberté dans le choix du coefficient, puisqu'il pouvait dépasser le minimum prévu dans le coefficient dressé d'après les directives données par les articles 6 et 8 de la loi du 31 juillet 1917 : il suffisait au contrôleur, dans ce cas, de fournir les justifications nécessaires et d'agir au moyen des divers éléments d'appréciation à sa disposition, c'est-à-dire en fait de son libre arbitre. Aucun facteur précis légal ne vient imposer tel ou tel coefficient. Aussi, discussion presque forcée entre le fisc et les contribuables ; d'autre part, l'égalité est impossible et on en arrive à des différences fort sensibles, d'une commune à l'autre, entre des commerçants d'égale importance.

Ainsi, le défaut principal du système de 1920 est l'absence, chez les redevables, d'écritures comptables permettant la preuve. Puisqu'il était vraiment difficile d'exiger ces formalités des petits commerçants, il vint

à l'esprit l'idée de les supprimer ou du moins de les diminuer, grâce à la taxation forfaitaire.

L'idée générale du projet de M. de Chappedelaine fut adoptée par le Gouvernement qui proposa en somme d'alléger simplement le régime actuel vis-à-vis de ceux qui souffrent le plus des obligations de la loi.

D'autres propositions avaient eu au contraire pour but de substituer au principe d'impôts reposant sur le bénéfice net réellement effectué, un jeu de taxes basées sur les signes extérieurs de l'activité des entreprises. Tels sont les projets V. Constant (annexe 4.427 du 9 juin 1922), d'Aubigny (annexe 4.550 du 23 juin 1922) et pour la taxe sur le chiffre d'affaires le projet de G. Ancel (annexe 6.311 du 3 juillet 1923). La proposition de ce dernier tendait, pour supprimer toute tracasserie et toute inquisition, à faire écarter la déclaration et déterminer à forfait non seulement le bénéfice, mais le chiffre d'affaires lui-même. Ces diverses études reposent en somme sur la création d'un droit proportionnel à la valeur locative des bâtiments servant à l'exercice de la profession. La proposition de M. Ancel visait en particulier à déterminer forfaitairement le chiffre d'affaires, en fonction de la valeur locative des locaux affectés au commerce et à l'industrie, en déterminant, par circonscriptions administratives, un tarif présentant le rapport moyen entre le chiffre d'affaires et la valeur locative des locaux affectés à l'entreprise. Ce système fut rejeté comme revenant à la patente.

Nous reviendrons ultérieurement sur ces diverses propositions.

Sans doute, semblables réformes seraient très équitables pour les petits redevables des villages ou de petites villes, mais déjà, avant la guerre « les divergences qui avaient été relevées dans le taux réel de la patente par rapport au bénéfice net, tiraient pour une large part leur origine de l'insuffisance du loyer pris comme indice du développement d'une entreprise ». Actuellement, c'est pire encore et il ne peut plus exister de points de comparaison par suite de l'inflation des prix. D'après les conclusions d'une enquête faite en 1923 par la Direction générale des Contributions Directes, il y a actuellement entre les prix des baux des écarts considérables suivant l'époque à laquelle le bail a été conclu et la ville dans laquelle sont situés les bâtiments; la valeur locative ne peut donc servir de base générale pour la fixation du chiffre d'affaires forfaitaire. D'autre part, en basant l'impôt sur les signes extérieurs, celui-ci ne serait plus en rapport avec le développement des affaires.

Pour toutes ces raisons, le Gouvernement se rallia à l'idée de M. de Chappedelaine et déposa son projet, comme nous l'avons dit, le 13 novembre 1923.

Deux points principaux dans ce projet : par qui sera effectuée l'évaluation forfaitaire; sur quels principes sera assise l'évaluation? Remarquons tout d'abord que le forfait est facultatif, puisque le redevable peut l'accepter ou le refuser; l'arbitraire fiscal est donc de ce fait sérieusement atténué. La procédure suivie est également un gage de sécurité : le commerçant et la régie peuvent s'entendre pour fixer le chiffre forfaitaire, dans ce cas tout est terminé, au gré des parties. Mais, s'il y a diffé-

rend, celui-ci est porté devant une commission mixte siégeant au chef-lieu du département; cette commission arrêtera définitivement le chiffre d'après lequel sera accordé l'abonnement. Mais, au moyen de quels éléments, l'évaluation peut-elle être faite? Ce n'est plus en principe le chiffre d'affaires de l'année précédente qui permettra de l'établir; c'est le système des signes extérieurs qui sera de règle désormais. Pour asseoir le forfait le directeur départemental de l'Administration compétente comme aussi le contrôleur, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dispose du livre spécial et des factures d'achat. Mais si cela est possible pour les grossistes, cela est pour ainsi dire impossible pour les détaillants, car les renseignements portés sur leur livre spécial ne sont pas suffisants et de plus les opérations échappent à un contrôle rigoureux et absolu. Il ne reste guère comme moyen de preuve que les recherches par recoupement dans la comptabilité des fournisseurs, recherche dans les gares, dans les abattoirs... Par ces moyens de contrôle laissés encore au fisc par le système du forfait, le détaillant sera surveillé indirectement et discrètement, et c'est le principal.

Le projet gouvernemental venant en discussion à la Chambre des Députés fut accepté dans son idée générale. Des discussions intéressantes qui eurent lieu en mars et avril 1924 découlent d'abord l'opinion presque générale que c'est moins contre l'impôt lui-même que contre la façon dont il est perçu que protestent les intéressés : c'est-à-dire contre les vexations dues aux agents du fisc. On admettait également le forfait pour réaliser

des économies grâce à la suppression du travail de bien des employés du fisc. Le rapporteur général dans un discours du 22 janvier 1924 le réclamait « pour ne pas astreindre à la tenue du carnet des commerçants faisant un chiffre d'affaires très minime, par un mode de commerce qui obligeait à des déplacements ou qui n'impliquait qu'une instruction rudimentaire. »

Certains auraient préféré une réforme plus absolue et en vinrent à réclamer la « taxe à la base » par exemple pour la boucherie, la taxation aux abattoirs.

Quoi qu'il en soit le forfait fut admis.

La fixation du maximum fut chose autrement difficile à faire approuver. Certains disaient qu'il était avantageux de fixer un chiffre maximum trop élevé, car les modifications dans les changes pouvaient faire changer le chiffre total des affaires, ce qui était dangereux, puisque l'impôt était fixé pour deux ans. D'autres, comme M. V. Constant, voulaient le forfait fort élevé, parce que le chiffre d'affaires augmente avec les prix, et que certains petits commerçants sont ainsi « automatiquement chassés du cercle bienfaisant du forfait (1) ». Enfin avec M. de Chappedelaine, d'aucuns demandaient qu'il n'y eût pas de limite dans la fixation du forfait, car il traite les uns aussi bien que les autres et avec les circonstances présentes, le chiffre de 150.000 francs peut être facilement changé. On répondit à cette dernière opinion, que le forfait était surtout destiné à éviter les vexations du fisc, principalement pour les petits commerçants sans

1. Séance du 22 janvier 1924.

comptabilité. Bref la Chambre vota le chiffre limite de 300.000 francs, malgré le Gouvernement et la Commission : c'était accorder le forfait à 92 0/0 des redevables, alors que déjà le forfait à 150.000 francs et 40.000 pour les commissionnaires concernait 1.500.000 redevables sur 1.700.000 qui payaient seulement 358 millions sur 2.125 qui rentraient dans les caisses de l'Etat.

Le forfait pour deux années fut moins discuté, car il paraissait permettre d'éviter de la part du Trésor et des commerçants un engagement trop prolongé qui aurait pu en raison de l'instabilité actuelle des prix n'être pas exempt de quelque danger.

M. de Chappedelaine avait demandé qu'une commission fût instituée au chef-lieu d'arrondissement; d'autres proposaient de la faire transporter d'un endroit à un autre, pour éviter les dérangements des contribuables, mais à la suite des observations du rapporteur général et du ministre des Finances, ces amendements furent retirés.

Un autre amendement de M. de Monicault était destiné à accorder un forfait de 15 centimes par membre pour les syndicats agricoles commerciaux, ne comptant pas plus de 200 membres et n'ayant pas d'employés salariés, il fut incorporé après le paragraphe 2 de l'article 5 du projet, malgré le Gouvernement et la Commission qui voulaient le repousser, sous prétexte que les gros propriétaires pouvaient ainsi se grouper et léser le fisc.

A la fin de la première discussion de cette réforme à la Chambre, certains orateurs demandèrent que la loi

de 1920 fût abrogée dès le 1^{er} janvier 1925 et que les ressources qu'elle produisait fussent remplacées par d'autres; ils disaient pour soutenir leur demande, que la taxe sur le chiffre d'affaires « a contribué non seulement à faire « hausser les prix de la vie, mais aussi à empêcher dans « les années d'après-guerre la reprise des affaires et l'essor de notre commerce ». Nous examinerons du reste ces principaux projets.

La première discussion devant le Sénat, le 9 avril, aboutit à ramener à 180.000 francs et 40.000 francs les chiffres limites du forfait et supprimer les dispositions relatives aux syndicats agricoles, c'est-à-dire la taxe forfaitaire de 15 centimes par membre pour ceux des syndicats comprenant moins de 200 membres et sans employés salariés. La Chambre maintint ces deux dispositions. Enfin, après deux autres allées et venues entre les deux Chambres, l'accord se fit sur les chiffres de 200.000 francs et 40.000 francs et la Chambre accepta la suppression du paragraphe relatif aux syndicats agricoles. La loi du 16 avril 1924 était votée.

Dans une dernière discussion à la Chambre, M. H. Lau-dier la jugeait un leurre, car lorsqu'il y a désaccord entre l'assujetti et l'Administration, lorsqu'ils ne peuvent s'entendre sur le chiffre devant servir de base au forfait, le premier doit faire la preuve que sa déclaration est exacte, au moyen de ses livres et de toute sa comptabilité; autrement, il continuera à être exercé par la loi de 1920. Il nous semble difficile que dans un cas litigieux, la preuve puisse être exigée de l'administration, qui n'a souvent que de simples présomptions.

Il importe maintenant d'étudier en détail cette loi du forfait en utilisant également dans ce but le décret du 9 novembre 1924, qui en est le développement. Avant d'aborder le forfait en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, examinons rapidement les améliorations que la loi de 1924 a cherché à apporter à l'impôt de 1917.

1^o L'article 7 de la loi du 31 juillet 1917 stipulait qu'un coefficient serait établi pour chaque nature de profession ou chaque catégorie de commerce, avec fixation d'un coefficient minimum et d'un coefficient maximum. Désormais, pour chaque nature de profession ou chaque catégorie, un coefficient unique sera fixé, quand le chiffre d'affaires annuel de ces contribuables n'excèdera pas 200.000 francs ou 40.000 francs suivant la catégorie.

2^o D'autre part les contribuables qui bénéficient du forfait prévu pour l'impôt du chiffre d'affaires, seront dispensés des formalités édictées par l'article 9 de la loi de 1917, c'est-à-dire envoi de la déclaration du chiffre d'affaires de l'année précédente ou à toute requête du fisc, en outre de fournir à celui-ci toutes justifications réclamées. C'était là, nous ne cessons de le dire, une question des plus graves pour ces petits contribuables, et c'est cette question qui a fait également de l'impôt sur le chiffre d'affaires une taxe vexatoire. Pour ces contribuables, le chiffre d'affaires utilisé pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux « sera constitué par le montant du forfait annuel », autorisé pour l'impôt de 1920, « auquel sera ajouté s'il y a lieu une évaluation forfaitaire établie dans les mêmes

conditions, pour les affaires exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires. »

Il suffira alors, pour ces contribuables bénéficiant du forfait, de calculer le bénéfice imposable en appliquant au chiffre d'affaires, établi dans les conditions stipulées à notre paragraphe 2, le coefficient unique prévu à notre paragraphe 1^{er}.

L'article 4 de la loi du 16 avril stipule enfin que les coefficients seront déterminés, avant le 1^{er} janvier 1925, date d'application de la loi, par la Commission instituée par les articles 6 et 8 de la loi du 31 juillet 1917, mais qu'à titre transitoire, « les coefficients fixés pour l'assiette de l'impôt » sur les bénéfices industriels et commerciaux afférents à 1923 seront maintenus pour « 1924. »

Telles sont les dispositions contenues dans la loi du 16 avril 1924 en ce qui concerne spécialement l'impôt pour les bénéfices industriels et commerciaux. Pour la partie contentieuse de cette réforme, nous allons l'examiner en parlant maintenant du forfait en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires.

Nous examinerons successivement les trois points suivants : bénéficiaires du forfait, avantages découlant de son octroi; procédure de fixation et contentieux; renonciation et révision du forfait.

Quels sont tout d'abord les bénéficiaires du forfait? Il existe une condition essentielle et indispensable pour l'admission de certains redevables au régime du forfait : c'est que le chiffre d'affaires maximum ne dépasse pas 200.000 francs « pour les personnes vendant des mar-

« chandises, denrées, fournitures ou objets quelconques » et 40.000 francs pour les intermédiaires. Mais il faut observer que sont compris dans le chiffre total d'affaires l'ensemble des affaires faites par un redevable dans tous ses établissements, y compris, s'il y a lieu, celles qui seraient exonérées de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. C'est ainsi qu'un boulanger sera imposé sur le chiffre total de ses affaires, bien que la vente du pain soit exonérée de l'impôt...

Cette importante réserve formulée, le régime du forfait s'applique en premier lieu à tous les redevables « dont l'entreprise comporte soit un établissement « unique, soit plusieurs exploitations, soit enfin un établissement principal avec une ou plusieurs succursales »; en un mot, il n'y a pas de condition d'importance d'entreprise, mais en fait, comme il y a un chiffre d'affaires limité, et que celui-ci est formé par le total des chiffres d'affaires de tous les établissements d'une entreprise, étant donné par ailleurs le prix des choses, ne sont appelées à bénéficier du forfait que les petites entreprises, à simple établissement.

Le décret du 9 novembre stipule enfin que l'exploitation doit avoir une durée minimum d'un an; cette clause s'explique fort bien, quand on songe que la durée du forfait elle-même a été fixée à deux ans, avec point de départ du 1^{er} janvier. Du reste, le délai d'un an peut être réduit par l'Administration, pour les industries saisonnières, mesure tout à fait justifiée dans ce cas.

Le forfait est applicable également, en cas de fin d'entreprise, aux cessionnaires ou successeurs, mais à

la condition que l'entreprise ait été exploitée par les cédants ou prédécesseurs pendant l'année précédente entière, et seulement « si les conditions générales d'exploitation n'ont pas été sensiblement modifiées »; dans le cas contraire, l'accord entre le fisc et le redevable cesserait d'office, puisque cet accord concernait une industrie fixe, pour laquelle un coefficient avait été fixé.

L'octroi du forfait fait bénéficier les intéressés d'avantages intéressants : une fois le chiffre du forfait fixé, plus de justifications à fournir aux agents du fisc; dispense, à la demande des intéressés, de la tenue du livre spécial, institué par l'article 66 de la loi de 1920, et des obligations prévues par la loi du 31 juillet 1920; plus de relevé ni de paiement mensuels : le paiement devient trimestriel et a lieu au siège du principal établissement, pour les affaires ayant plusieurs succursales. Tels sont les avantages si intéressants pour les petits contribuables, mais que nous ne saurions approuver pleinement, car il nous semble difficile que la Commission puisse, en l'absence de toute comptabilité, même de celle si réduite prescrite par l'article 66, asseoir équitablement le forfait lui-même. D'autre part, n'est-ce point livres et comptabilité que cette même Commission pourra exiger, en vertu du texte qui lui permet d'exiger du redevable « toutes justifications nécessaires à la détermination du montant du forfait » ?

Mais, ce forfait annuel, il nous reste à en indiquer la procédure de fixation et le contentieux. Deux cas peuvent se produire : entente entre le redevable et l'admi-

nistration; nécessité de l'arbitrage de la commission spéciale.

Le forfait est une faveur, que le redevable est obligé de demander, s'il la désire. A peine de forclusion, sa demande doit être adressée avant le 31 janvier, au Directeur Départemental de l'Administration compétente pour le recouvrement de l'impôt. Cette demande peut être faite sur papier libre; elle doit seulement contenir certaines indications indispensables : le nom et le domicile du commerçant, le siège et la nature de ses affaires et, s'il y a lieu, la catégorie de classement de l'établissement. A la suite de ces formalités, le demandeur doit mentionner la somme qu'il propose comme chiffre annuel d'affaires, en ayant soin de distinguer les affaires passibles des taxes de 1, 3 ou 10 0/0 et les affaires exemptes; il pourra en outre, en l'occurrence, distinguer ses affaires propres et celles des intermédiaires.

Le directeur départemental examine la demande; s'il estime que le redevable ne peut être admis au bénéfice du forfait ou que les évaluations sont insuffisantes, il adresse à son tour à l'intéressé une lettre recommandée motivée; dans le cas contraire, il indique les conditions possibles pour que le forfait soit accordé; la lettre officielle porte en outre qu'un délai de vingt jours est accordé à celui qui demande le forfait pour répondre à l'Administration et soumettre ses observations; à défaut de réponse dans le délai prévu, le redevable est soumis au droit commun. Si ce dernier répond verbalement ou par lettre recommandée, le Directeur Départemental statue et notifie sa décision par les mêmes moyens, « en

« arrêtant définitivement les bases d'imposition, sans « préjudice, pour les intéressés, du droit de réclamer par « la voie contentieuse après la publication du rôle ». Si l'accord se fait alors, le forfait est fixé pour les deux années qui suivent. Mais, dans le cas où fisc et redevable ne peuvent s'entendre, le second a un nouveau délai pour se pourvoir devant une commission spéciale.

C'est cette deuxième procédure que nous allons étudier maintenant, en examinant tour à tour la composition de cette commission et la procédure employée pour régler le différend.

La commission spéciale siège, en principe, à la Direction Départementale de l'Enregistrement, pour le département de la Seine et à celle des Contributions indirectes dans les départements; en cas d'impossibilité matérielle, le préfet désigne un local approprié.

La Commission comprend tout d'abord les membres gouvernementaux, représentants des administrations fiscales compétentes; en outre, à la demande du Ministre du Commerce, la Chambre de Commerce ou les diverses Chambres du département, s'il y a lieu, désignent des délégués du commerce et de l'industrie qui représentent les contribuables au sein de la commission; ces membres, au nombre de 6, dont 3 titulaires et 3 suppléants, sont choisis, pour cinq ans, par le commun accord des présidents des dites Chambres de Commerce, sur l'initiative de celui du chef-lieu ou à défaut de la ville la plus peuplée. A défaut de désignation dans les quinze jours, le ministre les désigne lui-même. A la demande d'un membre du Parlement au cours de la discussion, le décret

du 9 novembre stipule que pour les affaires concernant un syndicat ou une coopérative agricoles, les six membres seront choisis parmi les représentants désignés par le président de la Chambre Départementale d'Agriculture. Le but des suppléants est de remplacer les membres titulaires « en cas de démission, décès ou empêchement ». Les agents chargés du recouvrement de l'impôt remplissent au sein de la commission les fonctions de secrétaire : ils ont voix consultative et dressent le procès-verbal des séances ; ils tiennent enfin un registre des décisions. Le président, qui est le représentant du fisc, désigne un rapporteur pour chaque affaire ; il est, en cas d'empêchement remplacé par un chef de service présent.

Devant la commission ainsi constituée, comment va se régler le différend ? Le redevable adresse tout d'abord une demande d'évaluation énonçant ses moyens ; il indique également s'il entend fournir des explications orales, et au besoin donne le nom de son mandataire ; celui-ci doit du reste remplir certaines conditions : il doit être un commerçant patenté de la même profession que le réclamant, ou membre d'un syndicat ou d'une coopérative agricoles, s'il s'agit d'une association agricole, et, en toute hypothèse, peut être un officier ministériel ou un avocat inscrit au barreau. La demande est inscrite sur un registre d'ordre et récépissé en est délivré ; en outre, le redevable peut remettre dans les quinze jours, à l'appui de sa demande, un mémoire ampliatif.

Après avoir entendu le redevable ou son mandataire, la Commission peut se faire communiquer tous renseignements et demander toutes justifications qu'elle juge

nécessaires pour déterminer le montant du forfait. La décision est prise à la majorité, la voie du président étant prépondérante; mais cette décision n'est valable que si quatre membres au moins sont présents; elle mentionne « le nom des membres ayant délibéré, le nom des parties, leurs conclusions et le visa des pièces principales ».

Les décisions de la Commission spéciale peuvent être de deux sortes : acceptation ou refus du forfait. Dans le premier cas, si la commission juge le forfait possible, elle fixe par sa décision le chiffre forfaitaire total des affaires devant servir de base au calcul de l'impôt, en ayant soin de distinguer les affaires passibles de la taxe de 1,3 ou 10 0/0 et celles qui en sont exemptes; elle fixe également le montant total de la taxe sur le chiffre d'affaires à payer forfaitairement, en distinguant les différents taux d'impôt s'il y a lieu, le montant des opérations propres au commerçant et celles des intermédiaires. Si au contraire la Commission conclut à l'impossibilité du forfait, la demande est rejetée par décision motivée.

Diverses formalités suivent la décision : tout d'abord ampliation en est adressée à l'intéressé par lettre recommandée, avec accusé de réception; les frais de notification restent à la charge de l'administration compétente (1); d'autre part, le Directeur Départemental est avisé de la décision prise, avec indication de la date de notification au redevable. Le secrétaire mentionne sommairement ces formalités en marge de chaque décision.

1. Un crédit de 4.400.000 francs a été demandé pour l'envoi des lettres recommandées par l'Administration, en application du Décret du 9 novembre 1924.

Celle-ci est sans appel; bien plus, si à la date de la décision admettant le forfait, une ou plusieurs échéances arrivent, le redevable doit en acquitter le montant sans délai. Mais il lui reste toujours la possibilité de renoncer au forfait, puisque celui-ci est facultatif : la renonciation se fait par lettre recommandée au Directeur Départemental de l'Administration compétente, dans les vingt jours à compter de la réception de l'avis de notification.

En dehors du refus du forfait, celui-ci peut s'éteindre par dénonciation ou révision, au cours de sa durée biennale. Pour la première, deux cas se présentent : la dénonciation du forfait par le redevable et la dénonciation par l'administration.

Le redevable peut renoncer au forfait soit dans les deux premiers mois de la deuxième année de la période de deux ans, pour laquelle le forfait est établi, soit dans les deux premiers mois de chacune des années pour lesquelles il a été renouvelé par tacite reconduction. La renonciation au forfait replace l'intéressé sous le régime du droit commun, à partir du 1^{er} janvier suivant. Si la dénonciation a pour objet la réduction des chiffres antérieurs, le contribuable formule ses nouvelles propositions.

Quand la dénonciation provient du fait de l'administration, elle sera notifiée par lettre recommandée, avec accusé de réception, au cours des deux mois qui précèdent l'expiration de chaque semestre; elle doit être motivée et doit indiquer les conditions nouvelles auxquelles le forfait serait accordé à nouveau, dans le cas où

la dénonciation tendrait au relèvement du chiffre forfaitaire.

En ce qui concerne la révision du forfait pour les redevables faisant le commerce d'objets de luxe, les formalités sont spéciales. Dans tous les cas, la demande de révision doit être faite, sous peine de déchéance, par lettre recommandée adressée dans les deux mois qui précèdent l'expiration de chaque semestre.

Si elle est provoquée par le redevable, la demande doit indiquer les changements notoires survenus dans la nature et le mouvement de ses affaires. La réponse du Directeur Départemental doit être notifiée par lettre recommandée et peut avoir un des quatre buts suivants : le rejet de la demande, son admission totale ou partielle, le rehaussement de la fraction du forfait afférente aux objets de luxe ; enfin le retrait du forfait. Dans les deux cas d'admission ou de rehaussement de la fraction du forfait concernant les objets classés comme étant de luxe, la notification contient toujours les indications utiles concernant les bases nouvelles de détermination du forfait et peut, le cas échéant, comprendre la révision corrélative de la fraction du forfait applicable aux ventes d'objets non classés comme étant de luxe.

Le redevable, en cas de désaccord avec l'Administration, peut demander la révision de la décision de celle-ci devant la Commission spéciale. Du reste, cette décision, comme celle de la Commission, ne peut être motivée que par un changement notoire dans la nature ou le mouvement des affaires assujetties à la taxe de 10 0/0. Dans le cas où la décision rehausse la fraction du forfait appli-

cable aux ventes d'objets de luxe, le redevable peut renoncer au forfait dans les vingt jours de la notification et se trouve alors placé dans le droit commun; une lettre recommandée adressée au Directeur Départemental est encore nécessaire.

A défaut pour l'intéressé de se pourvoir contre la décision du fisc ou de renoncer au forfait dans les vingt jours qui suivent l'envoi de la lettre recommandée, la décision du Directeur devient définitive, avec effet rétroactif au 1^{er} juin qui suit la date de la demande de révision.

L'Administration peut également prononcer d'office la révision. Celle-ci peut avoir pour but soit l'augmentation de la portion du forfait afférent aux objets de luxe, soit le retrait total du forfait, si l'ensemble des affaires dépasse le maximum forfaitaire. En cas de rehaussement, la notification doit être faite par lettre recommandée avec accusé de réception, et la décision devient définitive vingt jours après, comme dans le cas de demande de révision par l'intéressé. Si celui-ci n'accepte pas la décision de l'Administration, il peut demander l'évaluation devant la commission spéciale, dans les conditions de l'article 14. Si la décision de la Commission est la même que celle du Directeur, le contribuable peut renoncer au forfait.

La dernière question traitée par le décret de 1924 se rapporte à la cession du fonds de commerce pendant la la période forfaitaire : sur leur demande, les acheteurs d'un fonds de commerce, dont les cédants étaient soumis au régime du forfait, peuvent être substitués à

ceux-ci, si les conditions d'exploitation sont restées sensiblement les mêmes. Il suffit pour l'obtenir d'adresser une demande au Directeur Départemental dans les quinze jours de prise de possession du commerce; le forfait est censé accordé, quinze jours après, si l'Administration ne répond pas. A défaut de paiement par les successeurs, les vendeurs peuvent verser dans les dix jours qui suivent l'expiration du délai les droits dus pour la période trimestrielle au jour de la prise de possession.

Si les conditions commerciales se trouvent changées à la suite de la cession du fonds de commerce, le Directeur refuse le bénéfice du forfait et le successeur se trouve placé sous le régime du droit commun du jour de la prise de possession; il lui reste la possibilité de réclamer le forfait, suivant la procédure habituelle.

Enfin, en cas de cessation d'affaires, le redevable ou ses ayants-droits restent responsables de l'impôt dû au Trésor.

Telle est la réforme si importante de cette année 1924 qui vit également le vote d'une nouvelle exonération de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Une proposition de loi du 2 juin 1922 réclamait déjà un seul impôt de 2 fr. 20 0/0 sur tous les blés vendus, au lieu de l'impôt de 1 fr. 10 0/0 à chaque vente. M. Tinguy de Pouët, l'un des auteurs du projet, demandait en conséquence de prélever cet impôt au moment où le blé peut être le plus facilement saisi et vérifié, c'est-à-dire à son passage au moulin, et de rendre le meunier responsable vis-à-vis du fisc de la perception d'un impôt de 1,10 0/0 à l'entrée des blés et de 1,10 0/0 à la sortie.

Cette suggestion ne fut pas acceptée, mais la loi du 24 décembre 1924 exonère de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires « les affaires de vente, importation, commission, courtage portant exclusivement sur les grains de « blé tendre et de seigle destinés à la fabrication du « pain »; d'autre part, le taux de la taxe est ramené à 25 centimes pour les céréales en grains. Cette exonération aura-t-elle du reste une influence sur le prix du pain. C'est ce que les auteurs du projet espéraient grâce au contrôle exercé par les préfets. Nous croyons cependant le contraire, puisque le rapport 702 présenté au Sénat sur le projet d'approvisionnement en blé, en farine et en pain, concluait que pareille exemption, si elle pouvait procurer au consommateur un bénéfice sur le prix du pain qui serait au plus égal à 1 cm. 1/2 par personne et par jour, pareille exemption, dis-je, coûterait au Trésor un abandon de recettes de 140 millions de francs.

Il semble donc bien évident que, en mettant dans la balance, d'un côté ce très faible avantage pour les consommateurs, de l'autre cette perte importante pour le Trésor, *le statu quo* aurait dû être maintenu actuellement.

CHAPITRE IV

ÉTUDE DES PROJETS DE MODIFICATION ET DES RÉFORMÉS DE 1925

L'Impôt sur le Chiffre d'Affaires a fait couler beaucoup d'encre, comme aussi prononcer bien des discours. L'œuvre parlementaire a été violemment attaquée, comme portant plus que toute autre « l'empreinte de « l'action déformante parlementaire et administrative », d'autant plus injuste qu'on l'a « surélevé d'un dixième « à titre de pot de vin pour ceux qui le votaient (1). »

Les milieux parlementaires eux-mêmes, durant ces cinq premières années de son existence, l'ont travaillé, modifié, amendé, et ont fait de sa réforme, en bien des cas, un point important du programme électoral.

Les propositions de modification de cet impôt sont du reste fort nombreuses et il est intéressant de les examiner, en les groupant, suivant le but des modifications.

Il est curieux de remarquer tout d'abord que cet impôt, établi sur le conseil des intéressés eux-mêmes, a été attaqué depuis son apparition par tous les partis. En analysant les diverses modifications proposées, nous trou-

1. A. Artaud, *L'Impôt sur le Chiffre d'Affaires* (*Journal des Débats*, 1^{er} mai 1925).

verons en effet rapprochés des hommes souvent éloignés par ailleurs pour leur opinion politique.

A deux reprises différentes, la Chambre avait invité le Gouvernement à étudier les modifications possibles à apporter à cet impôt, notamment dans une proposition de résolution du 30 novembre 1923, signée Loucheur, Henriot.

Nous avons été appelés au fur et à mesure de notre travail à étudier un certain nombre de propositions intéressantes; ici, avant d'arriver aux importantes modifications proposées à l'occasion du Budget de 1925, nous nous contenterons de rassembler les réformes projetées, relativement à la modification d'ensemble de l'impôt : projets ayant pour but de maintenir l'impôt actuel en modifiant l'assiette ou élargissant le système forfaitaire; d'autre part, projets ayant pour but de le supprimer partiellement ou totalement et de créer des taxes de remplacement sur des bases toutes différentes.

Dans la première catégorie, nous rangerons trois projets : ceux de MM. Taurines, Patureaud-Mirand et G. Ancel.

Le projet de M. Taurines (qui généralisa le 23 mars 1922 le projet de M. Aubriot) date du 23 novembre 1921; la moins-value constatée à cette époque, dit l'auteur du projet, provient de la différence de perception de l'impôt; le chiffre d'impôt perçu par l'enregistrement est dégressif tandis qu'il augmente dans l'administration des contributions indirectes; cela provient des méthodes de recouvrement employées par les deux administrations : pour l'enregistrement, les droits sont « por-

tables » au domicile du receveur, qui ne connaît pas le contribuable, alors que celui des contributions indirectes se rend au domicile de l'assujetti, le connaît et fait rentrer le maximum d'impôt. Pour éviter ce manque à gagner pour le Trésor et les inégalités forcées entre contribuables, M. Taurines demande donc l'unité de direction et l'unité de méthode, en confiant d'abord aux seules Contributions Indirectes l'administration de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, en rendant celui-ci d'autre part un impôt de répartition : le chiffre que devrait atteindre cet impôt serait arrêté chaque année : un décret en fixerait la part de chaque département, alors que la part de chaque canton, comme celle de chaque commune serait délimitée soit par les Chambres de Commerce, soit par des Commissions de classement, dans le genre par exemple de celle fixée par l'article 84 du 25 juin 1920. Les avantages de ce système annoncés par M. Taurines seraient des plus alléchants : perception plus facile et moins coûteuse d'un impôt dont le rendement est assuré ; plus de vexation d'autre part pour le contribuable ; mais nous sommes à peu près certains de voir revenir avec une telle pratique les injustices et les demandes de dégrèvement qui accompagnent tout impôt de répartition ; d'autre part on ne retrouverait plus le grand avantage du système actuel de permettre à l'impôt une plus-value coexistant avec l'augmentation des prix.

Comme le fait remarquer M. René Stourm dans son ouvrage *Systèmes Généraux d'Impôts*, rendre impôt de répartition un impôt de consommation tel que la taxe sur le Chiffre d'Affaires « serait se priver de l'avantage

qu'elle présente de s'associer intimement aux progrès de la richesse publique, de s'élever avec elle d'une façon constante et rapide ».

Ce n'est pas au système de perception que s'attaque le projet de M. G. Ancel, mais à l'assiette même du Chiffre d'Affaires. Nous revenons ici, nous avons déjà parlé de cette proposition, au système des signes extérieurs : le chiffre d'affaires servant de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme celui frappé par la loi de 1920, doit être déterminé forfaitairement en fonction de la valeur locative des locaux industriels ou commerciaux, de la façon suivante : dans chaque commune ou circonscription administrative, un tarif présentant le rapport moyen entre le chiffre d'affaires et la valeur locative des locaux est établi par le contrôleur des contributions directes assisté du maire et de cinq classificateurs nommés par le préfet, d'après une liste de dix personnes assujetties à l'impôt, choisies par le Conseil Municipal; faute d'entente, ce tarif peut être fixé par une commission départementale. L'évaluation est établie pour cinq ans. Retour à la patente, le projet de M. G. Ancel, qui comporte également des modifications relatives à l'impôt général sur le revenu, ne peut avoir notre acquiescement, car nous ne pensons pas que ce mode d'évaluation corresponde à la réalité. Il est en effet évident que le chiffre du loyer, si varié que soit le coefficient qui lui est appliqué, ne peut donner que très approximativement le montant du chiffre d'affaires de l'entreprise, et il est encore plus certain que pour un loyer semblable, dans une même localité et pour un même

commerce, le chiffre d'affaires de plusieurs maisons est tout à fait différent.

Le dernier projet de cette catégorie de réforme est la proposition de résolution de M. Patureau-Mirand du 31 janvier 1922, qui invitait le Gouvernement à étendre le régime forfaitaire à toutes les catégories de redevables de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il demandait qu'il n'y ait pas de limitation au forfait comme dans la loi de juillet 1921; il basait son opinion sur le fait que, pour les agriculteurs, le forfait est admis sans limitation de chiffres pour la fixation des bénéfices de l'exploitation agricole. Le forfait général fait en somme de cet impôt un impôt de répartition, qui permettrait à l'Etat de connaître, au début de chaque année, ce qu'il doit attendre de l'impôt et à chaque particulier la part qu'il doit payer. Mais le projet de M. Patureau-Mirand s'élargit en ce sens que l'impôt forfaitaire qu'il réclame doit pour le commerce et l'industrie remplacer tous les autres impôts: patente, licence, impôt sur le revenu, sur les bénéfices, taxe de luxe... il n'y aurait plus qu'un seul impôt, qui permettrait de réduire le nombre des fonctionnaires, et également le nombre des feuilles d'imposition.

Nous avons déjà dit ce que nous pensions d'un impôt de répartition; même basé sur le forfait, il nous semble injuste, car tantôt l'Etat sera lésé, quand le chiffre d'affaires réel est supérieur au chiffre forfaitaire, tantôt c'est le redevable qui se trouve en état d'infériorité, quand son chiffre d'affaires réel n'atteint pas celui qui lui a été attribué à forfait. D'autre part, l'impôt unique ne correspond pas à la réalité des impôts commerciaux,

dont certains, comme celui sur les bénéfices industriels et commerciaux, viennent rectifier les erreurs que d'autres tirent de leur parenté avec la patente.

L'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, que certains auteurs de projets ont voulu simplement amender, d'autres ont désiré, au contraire, le supprimer, en tout ou en partie. Nous ne nous attarderons pas ici à faire un procès des taxes de remplacement, nous promettant d'en parler en détail dans notre dernier chapitre; nous examinerons simplement les nombreuses propositions qui annonçaient les projets de réforme contenus dans le budget de 1925, et pour commencer celles qui supprimeraient partiellement l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Le projet H. Paté du 20 décembre 1924, sans toucher à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, réclamait simplement la suppression de la taxe de luxe, qui, si elle se justifiait pendant la guerre, est actuellement néfaste pour certaines industries, comme l'hôtellerie, et pour d'autres articles de luxe, dont notre production risque de perdre les débouchés à l'étranger. Nous sommes absolument d'accord avec l'auteur de ce projet, d'autant plus que souvent la taxe n'est pas payée ou, quand elle l'est, vient grever des objets qui, classés comme étant de luxe, sont pourtant normalement utilisés. Nous souhaiterions donc de voir supprimer cette taxe qui nous rapporte simplement 350 millions; nous approuvons également la taxe sur les étrangers que M. H. Paté propose en remplacement, car actuellement les étrangers, favorisés par le change, viendraient malgré tout chez nous ou n'y achèteraient pas moins; et quand notre change se serait amé-

lioré, cette taxe sur les étrangers pourrait à son tour être supprimée sans trouble pour nos finances.

A côté de cette réforme, toute spéciale et réduite, nous placerons le projet de M. d'Aubigny du 23 juin 1922 qui ne concerne sans doute pas l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, mais demande à remplacer l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux, pour les redevables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 300.000 francs, par une taxe qui nous semblerait assez bien comprise si elle n'était pas si compliquée, puisqu'elle comprend trois éléments :

1° Un droit fixe, eu égard à la population et d'après un tarif général, dans le but de supprimer toute espèce de déclaration et tout contrôle vexatoire.

2° Un droit proportionnel sur la valeur locative des magasins, le montant de l'impôt foncier étant pris pour base; le but du droit est de donner à l'impôt un caractère tout à fait objectif.

3° Enfin un droit complémentaire établi en général en prenant pour base le chiffre d'affaires servant à la perception de la taxe de 1,10 0/0.

Pareil projet nous paraît tenir compte de tous les éléments d'appréciation de la marche d'une entreprise, et pourrait sans doute, avec un taux suffisant, remplacer les deux impôts sur le chiffre d'affaires et sur les bénéfices, mais il faudrait d'abord lui donner un caractère tout à fait général. D'autre part, il serait sujet à caution, car il nécessite l'établissement du chiffre d'affaires, ce qui lui occasionnerait bien vite les mêmes reproches que l'impôt de 1920.

Les deux autres projets que nous avons classés dans notre première catégorie ne suppriment pas non plus complètement l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Le premier, qui date du 9 juin 1922, est l'œuvre de MM. Barthe et Félix; le second a trait à la taxe à l'abatage.

Le projet de MM. Barthe et Félix est un projet de caractère nettement politique : le système du forfait, prétendent les auteurs, aggrave les inconvénients du régime actuel en ce sens que, sans supprimer le contrôle du fisc, il est la négation de l'impôt moderne, puisqu'il suppose un marchandage entre le redevable et le Trésor. « Alors que l'impôt doit exclure *à priori* tout arbitraire, aussi bien de la part du contribuable que de celle du fisc, le forfait est surtout le résultat de l'arbitraire du fisc » ; il est donc comme l'impôt lui-même insupportable au petit contribuable. Leur conclusion est que l'impôt ne peut être maintenu que pour les sociétés de capitaux, qui peuvent en supporter la charge en raison de leur puissance financière et de la modicité relative de leurs frais généraux. Ils demandent, en dehors de cette exception, de supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires, et de renforcer l'impôt sur le revenu, impôt direct, par les réformes suivantes : paiement de cet impôt au moment de la déclaration, comme en matière de droits de succession, impôt de 15 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières de toute nature; cet impôt supérieur serait restitué pour les contribuables dont le revenu total est inférieur au minimum de revenu prévu par loi (restitution vraiment impossible en pratique); enfin, réforme des Administrations financières.

Avec un tel projet, nous arrivons à l'injustice fiscale, l'impôt frappant simplement certaines catégories de contribuables; de plus la taxe sur le chiffre d'affaires étant maintenue pour les grosses maisons, le prix des choses n'en sera pas diminué, puisque les petits commerçants seront toujours obligés de se servir à ces organismes; bien au contraire, il semble que l'impôt étant perçu à l'origine, la taxe, majorée naturellement pour produire des ressources aussi importantes qu'avec le système actuel, augmentera considérablement le prix de revient des marchandises achetées par ces petits commerçants : le système de MM. Parthe et Félix est ainsi sujet au même reproche que celui que nous adresserons plus loin aux taxes de remplacement, d'être une cause de hausse des prix.

Nous arrivons ainsi à une taxe de remplacement, mais de domaine restreint : la taxe à l'abatage, proposée le 21 décembre 1922 par M. J. Bertrand et un certain nombre de ses collègues. Le commerce des animaux de boucherie vivants est actuellement l'objet d'inégalité : les agriculteurs éleveurs vendant dans les foires sont exonérés de la taxe tandis que les commerçants y sont assujettis : les marchands de bestiaux se transforment alors en commissionnaires, pour ne plus payer l'impôt que sur le montant de la commission, ce qui réduit fort sensiblement la part du Trésor. Ils proposent donc de supprimer l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires pour ce genre de commerce et de le remplacer par une taxe sur les personnes qui achètent les animaux pour les revendre après les avoir abattus. Deux procédés sont envisagés par les

auteurs du projet : une taxe sur les ventes effectuées par les personnes vendant les animaux abattus, ou de préférence une taxe à tant le kilogramme de viande abattue. Le contrôle se ferait automatiquement à la sortie des abattoirs, établissements placés sous la surveillance de l'autorité administrative. Le projet indique même le produit de cette taxe qui serait de 1 million, à raison de 0 fr. 05 le kilogramme sur 2 millions environ de kilogrammes de viande consommés annuellement.

Nous critiquerons ce projet de taxe de remplacement comme ceux qui suivent, dans notre dernier chapitre.

Les cinq derniers projets à étudier modifient absolument le caractère et l'assiette de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, quand ils ne le suppriment pas complètement.

Les projets de M. Archimbaud et Antériou du 4 juillet 1922 et celui de M. V. Constant du 9 juin 1922, suppriment absolument l'impôt de 1920; les trois autres, connus sous le nom de taxe à la base, taxe préalable et taxe unique modifient simplement la base de perception.

Après avoir vivement attaqué l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, MM. Archimbaud et Antériou, cherchant à le remplacer, écartent par principe tous les impôts de consommation qui atteignent déjà 52 0/0 de nos ressources fiscales; ils majorent en conséquence un certain nombre des impôts directs existant : 1/10 d'augmentation de l'impôt sur le revenu et 1/10 également sur le revenu des valeurs mobilières, majoration de moitié sur les valeurs au porteur, par voie de retenue sur le prix des coupons; enfin suppression de la déduction de l'impôt payé l'année précédente pour l'imposition sur le revenu global,

mesure destinée à frapper particulièrement les gros capitalistes, et qui fut reprise à l'occasion du dernier budget.

Ce projet nous intéresse d'autant moins que les ressources proposées, 740 millions, sont de beaucoup inférieures au produit de la taxe sur le chiffre d'affaires qui rapportait déjà 2 milliards en 1922.

L'impôt proposé par M. Victor Constant, pour remplacer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la taxe de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires, est un impôt de quotité, basé sur les signes extérieurs : fixé d'après la nature de la profession, l'importance de la population et la valeur locative des locaux occupés, c'est une taxe d'abonnement « destinée à faire participer aux charges publiques le commerce et l'industrie, dans la proportion de leurs bénéfices présumés ». Elle frappe tous commerçants et industriels et les syndicats vendant au public, les commis et employés, les « déballeurs » qui vendent sur la voie publique, enfin tout commerçant ou commis-voyageur étranger travaillant en France. Cet impôt payable par 1/12^e est composé de trois parties : un droit fixe établi proportionnellement à la population et d'après un tableau général, dont une Commission fixera les coefficients applicables à chaque catégorie ; un droit proportionnel établi sur la valeur locative des magasins et déterminée soit d'après les baux authentiques, soit comparativement avec d'autres loyers similaires ; enfin un droit additionnel complémentaire calculé au moyen de coefficients appropriés sur le montant, en principal, des deux droits précédents et déterminé par la Commission. Comme l'impôt préconisé par M. d'Aubigny,

comme celui de M. G. Ancel, celui de M. V. Constant, en dehors de sa complexité, nous ramène à l'injuste système de la patente et des signes extérieurs, il a le grave inconvénient de ne tenir aucun compte des bonnes et des mauvaises années, ce qui est une erreur préjudiciable pour le redevable, bien que M. V. Constant croit à une compensation entre les unes et les autres. L'injustice est encore aggravée par la dernière disposition du projet modifiant l'impôt sur le revenu de ces contribuables : aucune déclaration à fournir pour la part des revenus provenant de leur exploitation : l'impôt est fixé à quatre fois le montant des impôts prévus par le troisième droit additionnel.

Taxe unique, taxe à la base et taxe préalable, les trois projets que nous allons examiner maintenant, s'ils diffèrent quant à leur application, désoulent tous d'un même but : percevoir l'impôt, non plus aux différents stades d'échange des marchandises, mais à l'origine même de ces échanges.

La taxe préalable proposée le 22 mars 1923 par MM. de Cassagnac, Tinguy du Pouët et certains autres députés est tout simplement une application du principe déjà contenu dans l'impôt sur le chiffre d'affaires : le principe du forfait, qui serait appliqué à la matière première elle-même, pour éviter que la taxe ne soit payée à chaque « cascade » d'échange et ne soulève les objections dont elle est l'objet actuellement. Schématiquement, la taxe préalable serait calculée en arrêtant et définissant à forfait pour chaque marchandise le nombre d'opérations d'échange, qui serait fixé après entente entre l'adminis-

tration et les chambres syndicales du commerce et de l'industrie; on ferait alors payer par le premier détenteur la taxe de 1,10 0/0, multipliée par ce chiffre. Du reste les auteurs de ce projet demandent de frapper également les produits agricoles. Les avantages de cette taxe seraient de trois sortes : pour l'Etat, réduction du contrôle et évaluation budgétaire plus exacte; pour le commerce, exemption de déclaration et de contrôle, sauf pour le premier détenteur; pour le consommateur, la taxe préalable serait un facteur de l'abaissement de prix car, lit-on dans le projet, si avec le chiffre d'affaires, le commerçant récupère non pas 1,10 0/0, mais 1,50 0/0, avec la taxe préalable, cette majoration est incorporée dès le début au prix de la marchandise et n'engendre aucune majoration dans les transactions ultérieures; pour la fortune publique du pays, enfin, moyen d'imposer dans une certaine mesure les objets de luxe pour dégrever les produits de première nécessité, en allégeant le coefficient des denrées courantes pour majorer légèrement les autres.

Le coefficient dont nous venons de parler serait déterminé en tenant compte du rendement global attendu de la nouvelle taxe, du nombre de changements de mains que subirait la marchandise jusqu'à la consommation, enfin du caractère de nécessité de cette marchandise. En multipliant ce coefficient par 1,10, on a l'indice relatif à chaque produit. La taxe, acquittée par un timbre spécial sur les registres du redevable, serait perçue à raison de 1,10 0/0 à l'achat ou à l'importation et le reliquat, lors de la vente ou de la livraison. Cette proposition de

loi exempte les produits destinés à l'exportation, ainsi que les blés originaires de France et des Colonies et les produits monopolisés par l'Etat, alors que le commerce des objets d'art et d'occasion resterait soumis au régime de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Un premier grief à faire à cette taxe, en dehors de la critique générale que nous adresserons plus loin à tous ces impôts de remplacement, est qu'il nous semble bien difficile d'évaluer, même approximativement, le nombre d'intermédiaires qui échangent une même marchandise avant de la livrer à la consommation. Tel objet sera échangé quatre, cinq, six fois alors que parfois, par l'intermédiaire d'un grand magasin, il sera vendu au consommateur après la deuxième opération, et même à la première quand ce grand magasin sera lui-même fabricant. D'autre part, quel rendement prévoir d'une pareille taxe ? Avec certains objets le prix de revient augmentait parfois de 100 à 150 0/0 entre les échangistes extrêmes, avec d'autres il n'était majoré que de 30 ou 40 0/0 et si l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires croissait plus ou moins parallèlement à cette augmentation de prix, la taxe préalable devrait souvent être très élevée pour fournir au Trésor les mêmes ressources que l'impôt auquel on veut la substituer.

Plus facile à calculer serait la taxe à l'extraction, à l'importation et à la production, dite taxe à la base, que proposaient MM. Camille Chautemps et Israël le 6 avril 1922. Pour les mêmes motifs de facilité de perception, de commodité de transaction et d'accroissement de rendement, également pour cette raison propre à l'époque

de cette proposition, que par suite de la crise de 1921, l'incidence de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires était sou-vent supportée par le commerçant lui-même, ils demandent, sans entrer dans les détails de leur proposition de résolution, d'atteindre une seule fois et plus lourdement le produit à son origine, pour mettre sur le même pied d'égalité tous les commerçants intermédiaires. L'idée était séduisante, et nous verrons comme depuis 1922 elle a fait du progrès, mais elle est sujette à de grandes difficultés pratiques, dès qu'il s'agit de préciser le moment où la taxe serait due.

M. Maurice Palmade, dans sa proposition de loi du 20 novembre 1924, ne veut pas de la taxe à l'origine, de taxe sur les matières premières, car elle occasionnerait la hausse de tous les produits dans lesquels la matière première représente une part importante du prix de revient, c'est-à-dire les produits de consommation courante, pour dégrever au contraire les objets de luxe où la matière première ne représente pas grande valeur. L'objection, continue M. Maurice Palmade, tombe pour « celles des matières premières qui comportent par leur nature en usage en quelque sorte constant et uniforme » parce que, dès le premier stade de leur utilisation, elles sont consommées et non point transformées : charbon, viande... Mais pour les objets de transformations successives, on ne peut les frapper à la production, mais au moment où ils sont susceptibles d'être livrés à la consommation.

La taxe première proposée par M. Palmade est donc une taxe pesant sur les industriels, dans des cas déter-

minés : sur les matières premières destinées à la consommation et non à la transformation ; pour les produits manufacturés, « la taxe pourrait être perçue au plus tôt au moment où le produit subit la première manutention industrielle » (ce qui exclut les agriculteurs), au plus tard, au moment où le produit est susceptible d'être livré à la consommation ou aux intermédiaires (ce qui exclut les commerçants).

D'autre part, quand une marchandise considérée en principe comme produit de consommation est vendue à un autre industriel pour subir des transformations ou adaptations, M. Palmade propose qu'en pareil cas l'industriel vendeur soit exonéré et la perception de la taxe reportée au stade ultérieur. Quant aux opérations de vente d'un industriel assujetti à la taxe parce que produisant des objets finis, elles seront frappées pour la vente directe au commerce et exonérés de la taxe pour les ventes à l'industrie.

Ainsi fixé le stade précis de perception de la taxe, il suffirait de déterminer le coefficient applicable à chaque produit, qui varierait en trois paliers principaux, allant de 1,10 pour les matières premières, à 10 0/0 pour les objets de luxe, en passant par un palier moyen pour les objets fabriqués non classés comme étant de luxe.

La difficulté, à notre avis, comme dans le projet de la taxe préalable, serait de rechercher le nombre d'échelons intermédiaires aujourd'hui soumis à l'impôt et que la taxe unique devra couvrir, car il faudra tenir compte qu'à chaque échelon, le produit augmente de valeur, et que si la marchandise fait l'objet de 2, 3, 4 transactions,

le prix s'élève de 10, 20, 30 0/0 suivant les cas, à chaque transaction.

Tels sont les principaux projets de réformes ou de remplacements de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, propositions parfois intéressantes, mais souvent hélas ! empreintes d'un caractère politique trop évident. Nous allons les retrouver encore, en partie, en 1925, dans le projet du budget et dans les réformes votées dernièrement que nous allons examiner tour à tour : en faisant ressortir toutes les difficultés du problème, elles nous permettront de tirer nos conclusions.

Arrêtons-nous toutefois auparavant à l'importante réforme, réalisée par voie de décret, relative à l'extension de la compétence des Contributions Indirectes eu égard à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Nous avons vu, entre autres errements, dans l'étude de la proposition de loi de M. Taurines, le mode fâcheux de perception de l'Enregistrement. A notre avis, il fallait encore ici ne pas séparer les deux impôts principaux qui frappent le commerce et l'industrie : nous avons vu qu'en plus des trois administrations compétentes en matière d'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, le Contrôleur des Contributions Directes possède le droit de visiter les redevables et de vérifier leur chiffre d'affaires. Pourquoi alors maintenir le contrôle de deux administrations sur un même objet ?

Il aurait été intéressant de confier aux Contributions Directes l'administration générale des deux impôts, et, comme le demande M. de Chappedelaine dans une proposition de loi du 11 décembre 1924, de simplifier les for-

malités de déclaration, en complétant celles prescrites pour l'assiette de la cédula des bénéfices industriels et commerciaux, de façon à permettre la détermination de la taxe sur le Chiffre d'Affaires.

« Si étroits et confiants que puissent être les rapports entre les services, écrivait M. Caillaux dans le rapport précédant le Décret du 23 mai 1925, l'unité de doctrine dans l'assiette et la perception de la taxe, et l'unité de méthode dans la répression des infractions sont impossibles à obtenir de deux administrations différentes ». Pour ne citer qu'un exemple, pour 1925, les forfaits ont depuis longtemps été fixés pour les contribuables dépendant des Contributions Indirectes, tandis que 30.000 cas forfaitaires n'ont pas encore été réglés par l'Enregistrement.

« En second lieu, la dualité d'attributions a certainement entraîné des moins-values dans le rendement de la taxe, par suite des retards et de doubles emplois inhérents à cette dualité et en raison de l'inégale adaptation des services aux nécessités de cette nouvelle tâche. » Les contribuables ne savaient pas souvent à quelle administration s'adresser. L'organisation même des Contributions Indirectes, « agents résidant dans les petites agglomérations ou ambulants, visites fréquentes à domicile, habitudes de contrôle sur place », rend cette Administration assurément plus apte à faire rendre à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires son plein effet. Le montant de l'Impôt perçu par l'Enregistrement étant de 2 milliards 168 millions en 1924, contre 6 milliards 452 millions pour les Contributions Indirectes, l'extension de compétence

de cette administration laisse espérer une augmentation sensible du produit total de l'Impôt : 500 millions d'après les prévisions du Ministre des Finances.

Le Décret du 23 mai 1925 accorde donc aux Contributions Indirectes une compétence générale relative aux affaires soumises à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires; deux exceptions subsistent cependant : les affaires des transitaires et commissionnaires en douanes relèvent toujours de l'Administration des Douanes, tandis que l'Enregistrement conserve sa compétence pour les « professions se rapportant au commerce des valeurs et de l'argent : banquiers, changeurs, escompteurs, agents de change, remisiers, coulissiers, assureurs, courtiers d'assurances et courtiers maritimes ».

Cette nouvelle réforme va soumettre à la compétence des Contributions Indirectes 400.000 contribuables de plus. Aussi a-t-on décidé de scinder cette Administration en créant une Direction du Chiffre d'Affaires, qui s'occupera uniquement de cet impôt.

Le projet du Budget de 1925 comportait plusieurs modifications, fort importantes, concernant l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Nous diviserons cette étude en cinq subdivisions, relatives à chaque genre de réformes : suppression de l'exonération pour les affaires d'exportations, dispositions spéciales à certains syndicats et corporations, suppression de la surtaxe sur le Chiffre d'Affaires à l'importation, projet relatif aux voitures automobiles; enfin et surtout, exonérations relatives à certaines affaires, question que nous étudierons plus en détail.

Le projet gouvernemental supprimait tout d'abord l'exonération prévue par l'article 72 pour les affaires d'exportation. Nous avons vu comment, en matière d'exportation, l'exemption était la règle presque générale; cette mesure, surtout pour notre commerce de luxe, présentait les plus grands avantages. Le projet de 1925, sous prétexte du reste que certains pays avaient frappé nos produits exportés à l'entrée sur leur territoire, voulait modifier cette règle, avec cette seule réserve que, pour ne pas nuire à l'exportation des marchandises de luxe, à l'exception des affaires des antiquaires, les marchandises ne seraient frappées que par la taxe de 10 0/0 au lieu de 10 0/0, taux de la taxe de luxe, promesse étant faite toutefois qu'il serait tenu compte de cette nouvelle charge pour le taux des droits de sortie.

La commission du commerce et de l'industrie avait donné à ce projet un avis défavorable, affirmant que la recette de 400 millions prévue par le projet ne compenserait aucunement la diminution fort importante du chiffre de nos exportations qui en résulterait (1). Du reste l'amendement E. Brousse (2) qui avait aussi pour but d'étendre la taxe aux ventes à l'exportation, avait été étudié et violemment attaqué par M. J. Bernier. Devant la crise que subit notre monnaie, disait celui-ci, toutes les mesures doivent tendre au développement de nos exportations. Or, si la mesure préconisée peut

1. Annexe 1281, 1925.

2. Cet amendement demandait d'unifier la taxe et de l'appliquer à toutes les transactions, ventes à l'intérieur, ou affaires d'exportations.

être sans effet pour les restreindre, en ce qui concerne certaines marchandises (notamment celles dont les matières premières sont d'origine française), il serait à craindre que pour les produits dont les matières premières sont d'origine étrangère et dont les prix sont soumis à la concurrence mondiale, la taxe supplémentaire dont on demande de frapper nos exportateurs, risque de les mettre en état d'infériorité de concurrence, ce qui se traduirait par une diminution de nos exportations.

La Chambre a refusé de suivre le Gouvernement sur ce point, mais afin d'inciter les exportateurs au rapatriement de leurs devises, elle a décidé de leur réclamer l'impôt si, dans l'année, ils ne les ont pas rapatriées ou n'ont pas remployé leurs disponibilités à l'étranger (article 47 T).

Une deuxième réforme concernait les coopératives, syndicats agricoles et groupements d'achats en commun faisant exclusivement des affaires avec leurs sociétaires, auxquels ils ristournaient leurs bonis. La loi de 1920 était muette à leur sujet et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne leur étant pas applicable, l'Administration les avait bénévolement exemptés de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, comme étant exonérés de l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux. Le Conseil d'Etat, appelé à juger plusieurs différends (Arrêts du 18 janv. 1924 notamment), avait toujours frappé ces sociétés, pour le seul fait d'acheter des marchandises dans le but de les revendre (1). Devant un

1. C'était du reste, dans leurs rapports aux Chambres, la doc-

pareil arrêt de la juridiction administrative suprême, le Ministre fut obligé d'admettre ce principe dans une décision du 13 juin 1924. Le projet gouvernemental, suivant cette doctrine, accorde cependant un régime de faveur à certains groupements, en n'imposant que sur le montant de leurs bonis ceux des groupements qui ne vendent qu'à leurs membres et leur ristournent la totalité des bonis : le texte adopté par la Chambre des Députés frappe ainsi, mais à partir du 1^{er} janvier 1925 seulement :

a) les affaires traitées avec leurs membres par les syndicats agricoles, les sociétés coopératives de consommation ou les unions de ces syndicats ou de ces sociétés.

b) Les affaires traitées avec leurs membres par les groupements d'achats en commun, avec ou sans stocks, et constituées exclusivement entre professionnels en vue de l'achat et de la vente à leurs seuls membres des marchandises ou objets nécessaires à l'exercice de leur profession.

Par contre sont exemptées de l'impôt les opérations faites par les patronages, sociétés d'anciens élèves, foyers de soldats ou de mutilés et toutes organisations de pure bienfaisance (art. 47-U).

Nous avons vu que pour défendre les maisons d'importation françaises, les lois du 25 avril et du 31 juillet 1920 avaient institué une surtaxe de 10/0 sur certains pro-

trine soutenue par MM. Bokanowski et H. Béranger qui jugeaient fautive l'interprétation de l'Administration.

duits importés. Considérant d'une part que cette mesure n'a pas atteint son but et qu'il y a de nombreuses fraudes, désirant d'autre part alléger les charges frappant les produits bruts étrangers susceptibles d'alimenter notre industrie, la disposition incorporée dans le budget de 1925 propose d'exonérer de la taxe les produits d'importation, à la condition qu'ils soient revendus dans l'état où ils ont été importés et par l'importateur lui-même. Les articles 130 et 131 du projet concernaient les voitures automobiles. On se rappelle que la loi du 30 mars 1923 avait frappé d'un taux de 10 0/0 la vente des automobiles neuves pour le transport des personnes, sorte de taxe sur la mise en circulation de ces véhicules. Mais la loi a été tournée dans bien des cas: certaines entreprises, ayant construit les voitures dont elles se servaient, n'étaient par conséquent pas imposables; certaines voitures genre commercial peuvent servir au transport des voyageurs; enfin on transformait après achat la destination des voitures. Aussi le projet décide-t-il de les frapper et, pour éviter la fraude, de délivrer un type spécial de carte de circulation pour les voitures de voyageurs.

La dernière réforme proposée était de beaucoup la plus importante, au point de vue résultat pratique. Elle avait pour but de commencer la politique de dégrèvement des impôts de consommation et d'essayer de faire diminuer le prix de la vie.

L'article 117 du projet budgétaire augmentait la liste des affaires exemptées suivant l'article 60 de la loi de 1920 et l'article 10 de celle du 30 juin 1923.

Les affaires exonérées dans le projet concernaient trois

sortes de comestibles : les céréales panifiables et les farines (réforme votée par anticipation le 24 décembre 1924) les animaux de boucherie — exception faite pour les viandes transformées — lait et œufs, mais non les produits fabriqués avec ces deux dernières denrées.

Avant même toute discussion à la Chambre, le projet gouvernemental fut du reste écarté, parce que trop restreint, par la Commission des Finances et remplacé par un autre projet, destiné à exonérer les détaillants commerçants qui sont dans l'impossibilité absolue de tenir le carnet de compte prévu par la loi de 1920, et aussi les détaillants artisans, les façonniers qui, malgré la loi de 1921, continuaient à être assujettis à l'impôt lorsqu'ils exerçaient à côté de leurs travaux exemptés un petit commerce frappé par la loi.

L'article 142 portait ainsi exonération de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires pour les commerçants ou fabricants détaillants, à la double condition qu'ils employassent au maximum 10 ouvriers, gérants ou employés et qu'il ne s'agisse pas d'affaires portant sur des articles de luxe. Le texte, renvoyé à la Commission, en revint modifié de la façon suivante : le nombre d'aides autorisés pour pouvoir bénéficier de l'exonération est ramené à trois, sans compter les membres de la famille.

Au cours de la discussion à la Chambre, le projet de la Commission fut encore modifié. L'article 47-K propose l'exonération d'une part pour toutes les affaires réalisées par la vente au détail des produits d'alimentation, par ailleurs pour toutes celles réalisées par les commerçants ou fabricants détaillants et les coopératives

de consommation, à la double condition qu'ils n'emploient pas habituellement (ce mot fut supprimé dans le texte final) plus de trois ouvriers ou employés, en dehors des membres de la famille, et qu'il ne s'agisse pas d'affaires portant sur des articles de luxe.

Ces dégrèvements toucheraient un million de contribuables.

D'après les explications fournies à la Chambre par M. Cayrel, si l'on a choisi en premier lieu pour être détaxés les produits d'alimentation, c'est que ce sont eux qui subissent la majoration la moins élevée entre le prix de vente par le producteur et le prix de vente au détail et qu'en conséquence, l'incidence de la détaxe était appliquée à un article parfois majoré de 100 à 200 0/0 entre les opérations extrêmes. Du reste, l'orateur, pour soutenir sa thèse, rappelait l'approbation de cette réforme par les représentants des grands magasins d'alimentation et l'engagement qu'ils auraient pris de faire diminuer le prix des aliments parallèlement à cette détaxe.

Que penser d'un pareil projet? Nous n'utiliserons pas ici les motifs de raison majeure qui l'ont fait repousser par le Ministre des Finances, disjoindre par le Sénat et enfin, après diverses séances, rejeter par la Chambre, nous voulons parler de l'impossibilité absolue où l'on est actuellement d'accorder toute réduction de ressources budgétaires, puisque pareille exonération devait coûter de 200 à 500 millions au Trésor, suivant le texte qui aurait été définitivement accepté.

Nous plaçant sur un terrain purement théorique,

nous concluons dans l'impossibilité d'adopter cette réforme, pour diverses raisons, que nous allons examiner successivement : le choix du nombre d'ouvriers comme critérium de discrimination est tout d'abord des plus blâmables. Les auteurs du projet avaient sans doute pour but louable d'étendre ainsi le régime de l'artisanat industriel aux petits commerçants et c'est pour cette raison qu'ils avaient fini par fixer à trois le nombre d'ouvriers pouvant aider le commerçant exonéré. Mais une telle réforme aurait pour résultat immoral et funeste socialement de faire débaucher un grand nombre d'ouvriers par des commerçants pouvant aisément s'en passer et désirant par ce fait ne plus être soumis à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

D'autre part, l'application d'une pareille réforme serait absolument impossible. Les deux dispositions du projet sont les suivantes : dégrèvement vertical, comme on l'a appelé, pour certains produits, les produits d'alimentation; dégrèvement horizontal pour les petits commerçants qui emploient moins de trois ouvriers. Nous avons vu la conséquence funeste du second dégrèvement. Quant au dégrèvement vertical, il est impossible car, tout d'abord, on ne peut absolument pas distinguer, en dehors des grosses maisons d'alimentation, les commerçants qui vendent uniquement des produits d'alimentation; et nous ne supposons pas que le but des auteurs du projet était d'exonérer uniquement les gros commerçants, pour laisser frapper les petits commerçants pour les marchandises autres que les articles d'alimentation qu'ils vendaient. De plus, le dégrèvement total de ces articles

d'alimentation est impossible si on maintient la taxe sur les articles de luxe, puisque peu nombreux sont les commerçants ne possédant pas d'articles de luxe parmi leurs marchandises. Il faudrait pour qu'un pareil dégrèvement fût possible, supprimer la taxe de luxe, chose bien difficile actuellement car elle rapporte énormément au Trésor.

Une troisième raison et non la moindre, qui nous fait repousser le projet, est que nous doutons fort que le consommateur bénéficie d'une pareille réduction de charges sur le commerce d'alimentation. Cette objection avait été prévue et nous avons déjà dit que M. Cayrel avait soutenu sa théorie à la suite d'une réunion au Palais Bourbon des représentants des grosses maisons d'alimentation. Pour rétablir les faits, disons que si ces derniers avaient promis de diminuer le prix des marchandises, ils s'étaient réservés la faculté de choisir les marchandises sur lesquelles ils feraient porter cette diminution. On aperçoit dès lors cette conséquence funeste pour les petits commerçants que ces grosses maisons pouvaient les ruiner en faisant porter cette diminution sur des objets de première nécessité, pour l'achat desquels à ces gros magasins, une nombreuse clientèle abandonnerait les petits commerçants.

Mais, sans vouloir mettre en doute la parole et la bonne foi de la majorité des commerçants de l'alimentation, comme de tous les commerçants du reste, nous ajouterons que le prix de vente s'établissant pour une marchandise sur les plus hauts prix d'un marché, il suffira qu'un certain nombre de commerçants ne suppriment

pas le montant de l'impôt dont ils seraient exonérés par le projet, dans le calcul de leurs prix de revient, pour que le consommateur ne profite pas effectivement de cette diminution. En fin de compte, le Trésor seul perdrait ce que le commerçant garderait comme bénéfice. Mais nous reviendrons de nouveau sur cette question si importante de détaxe partielle.

Ainsi, le projet de l'article 47-K de la Chambre ne peut être accepté; il en est de même pour les taxes proposées en remplacement.

Se rendant bien compte qu'il était impossible dans l'état actuel de nos finances de supprimer purement et simplement plusieurs milliards de recettes, on chercha à les remplacer par une taxe dont l'idée première était due à la proposition de résolution déjà étudiée de MM. Chautemps et Israël.

En vérité, bien d'autres propositions de taxe de remplacement eurent lieu en cours de discussion. M. Loucheur, le 17 février 1925, reprenant en la modifiant la solution de la Chambre de Commerce de Poitiers et une idée contenue dans une proposition antérieure de M. de Baudry d'Asson, proposait un impôt de 5 0/0 sur les salaires et traitements, sorte d'indemnité destinée à frapper principalement et progressivement le commerce et l'industrie, dont l'idée serait défendable, si elle ne risquait de causer une réduction du rendement et de pousser à la réduction de la main-d'œuvre.

On retourna donc vers les taxes à la production, mais en ayant bien soin d'en éluder certaines : celles par exemple concernant les marchandises ou objets fabriqués

aussi bien par de grosses usines que par de petits façonniers, telles que l'industrie des chaussures ou des vêtements. On proposa donc un certain nombre de taxes, qui devaient avoir pour but également de faire disparaître les fuites qui sont, paraît-il, innombrables.

Aussi le projet choisit, entre de nombreuses marchandises qui auraient pu être taxées à la base, celles pour lesquelles la taxe à la base obligera à payer un impôt, qui parfois n'était pas versé : taxe sur les charbons à la mine et taxe à l'abatage. Pour la première en effet, il arrive souvent que certaines grosses maisons produisent et vendent leur houille à elles-mêmes, sans payer naturellement l'impôt; pour la viande de boucherie, le Trésor ne touche pas son compte, car on ne tient pas le livre prévu. De plus, le projet propose un certain nombre de taxes à la base, soit à la production, soit à l'importation, sur les sucre, chocolat, café, thé, riz, coke, alcool dénaturé, avec des taxes frappant le poids, et non la valeur.

Nous donnerons dans un dernier chapitre notre opinion sur la taxation à la base en général.

Pareil projet était du reste condamné catégoriquement par la Commission du Commerce et de l'Industrie (1). La taxe à l'origine, disait M. Héraud au nom de cette Commission, n'aurait pas pour résultat de faire baisser les prix sur l'ensemble du marché; elle se superposerait au contraire à l'ancien Impôt sur le Chiffre d'Affaires, et est d'autant plus condamnable qu'elle porte sur des denrées de première nécessité.

1. Doc. parlam., 1925, 1306. Séance du 21 février 1925.

Quelles sont les réformes de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires incorporées au budget de 1925? Elles sont de trois sortes : nouveaux redevables, nouvelles exemptions, établissement de taxes de remplacement.

Les articles 85 et 89 règlent définitivement certains cas d'application de la loi de 1920. L'article 85 vise la question, dont nous avons parlé tout à l'heure, des coopératives de consommation qui étaient susceptibles de bénéficier des exonérations prévues par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, c'est-à-dire les syndicats agricoles et coopératives de consommation dont le rôle se bornait à grouper les commandes de leurs adhérents et à leur distribuer les marchandises faisant l'objet de ces commandes, et ceux qui, ne vendant qu'à leurs sociétaires, distribuent les bonis à leurs membres ou le versent à des œuvres d'intérêt général ou à leur réserve. Désormais l'impôt sera exigé de ces coopératives, ainsi que des syndicats agricoles qui font des affaires similaires et des groupements d'achats en commun constitués entre professionnels, personnes ou sociétés. Mais, dans le but de ne pas nuire à l'essor de ces sociétés, la loi, passant l'éponge sur le passé, n'exige l'impôt qu'à partir du 1^{er} janvier 1926.

L'article 39 concerne les marchands de biens. La loi de 1920 n'ayant pas exactement fixé les conditions dans lesquelles ces redevables seraient frappés par l'impôt, l'Administration et ces redevables eux-mêmes ne pouvaient être d'accord.

L'Administration avait considéré que les locations de villas, chambres ou appartements meublés n'étaient

passibles de l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux que s'ils étaient aménagés spécialement pour la location et si un personnel de service leur était affecté; toutefois dans le cas de villas et appartements de luxe, la taxe de 3 et 10 0/0 était parfois appliquée, quand la location présentait un caractère de luxe et de confort. Finalement le Conseil d'Etat a décidé le 5 janvier 1923 que « les bailleurs de villas meublées sont légalement passibles de l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux, alors même qu'ils n'assureraient pas le service dans les lieux meublés. Ainsi dans tous les cas, de pareilles locations sont passibles de l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux et par voie de conséquence, de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires.

Désormais, depuis la loi de 1925, toute personne ou société se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce, ainsi que « toute personne qui, habituellement achète en son nom des biens en vue de les revendre » est désormais considérée comme commerçante et soumise à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires et à celui sur les Bénéfices Commerciaux. Diverses formalités sont indiquées par l'article 39 tant pour les déclarations à produire que pour la tenue des deux répertoires : l'un pour les opérations d'intermédiaire, l'autre pour les opérations effectuées en qualité de propriétaire. Tous les actes effectués par cette catégorie de commerçant sont assujettis à l'enregistrement dans un délai de dix jours de leur date.

La loi du 13 juillet 1925 règle trois nouveaux cas

d'exemption à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires : celui-ci est supprimé pour la vente du charbon, des animaux de boucherie; l'article 72 en exempte également certaines importations. Tout d'abord est abrogé l'article 12 de la loi du 31 juillet 1920 qui majorait l'impôt sur les importations d'une taxe de 1,10 0/0 lorsque le vendeur français ou étranger n'avait pas le siège de la succursale en France et par suite ne payait pas la taxe sur le chiffre d'affaires. Sont aussi exemptées de cette taxe « les affaires consistant dans la vente des produits végétaux, animaux ou minéraux, importés à l'état brut, lorsque cette vente est effectuée par l'importateur lui-même et que les produits sont vendus dans l'état où ils ont été importés ». L'article 84 a le soin du reste de spécifier que « le vendeur n'est importateur que s'il a pris livraison des produits dont la vente doit être exonérée avant leur passage à la douane ». Le décret du 18 août 1925 fixe la liste des produits ainsi favorisés et indique les justifications à fournir pour bénéficier de cette exemption : l'importateur devra représenter une quittance de douane sur laquelle il figure comme destinataire réel de la marchandise introduite en France.

L'article 84 fixe enfin certains détails d'application de la loi de 1920, en dehors naturellement des affaires exemptes, ainsi que nous venons de le dire : pour les agents opérant en France pour le compte de personnes établies hors de France, l'impôt frappera le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées; pour les intermédiaires qui effectuent des opérations sur les marchandises qu'ils introduisent en France, l'impôt

sera perçu sur le montant de l'achat ou de la vente ainsi réalisée.

En dehors de ces deux cas d'application, c'est-à-dire dans le cas où l'acheteur importe « des marchandises destinées à son usage ou à sa propre consommation et non à la revente » l'impôt sera dû par lui dans les conditions ordinaires de la loi de 1920 et portera sur le montant des achats effectivement et définitivement réalisés.

Le troisième genre de réforme compris dans la loi budgétaire de 1925 concerne les taxes de remplacement. Ces taxes furent acceptées par le Sénat, surtout à titre d'essai : elles concernent le charbon et les animaux de boucherie et remplacent l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires supprimé par ces opérations. Le principe de la taxe sur le charbon avait du reste été déjà adopté par la Chambre le 17 janvier 1924.

L'article 142 reporte à partir du 1^{er} décembre 1925 l'exigibilité de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires, « en ce qui concerne les charbons de terre, lignites, coques et agglomérés, sur les affaires de ventes effectuées par les exploitants de mines de charbon ou les fabricants de coke, ainsi que sur l'importation de ces produits ». L'article 143 qui exonère les affaires portant sur le commerce des bœufs, veaux, moutons, pores et chevaux destinés à la boucherie, ainsi que celui de la viande fraîche provenant de ces animaux, institue une taxe à l'abatage et une taxe à l'importation de ces animaux, que ce soit viande fraîche, frigorifiée ou congelée. Cette taxe à l'abatage, dont l'idée est de M. J. Bertrand et remonte à 1921 avait du reste été adoptée en 1923 par la Chambre des

Députés. La taxe à l'extraction et à l'exportation du charbon avait également été votée avec la taxe de 1,10 0/0, à la suite d'un amendement du Sénateur Perrier.

Ainsi, toutes les autres affaires de vente ou de courtage autres que la première sont maintenant exemptes. La nouvelle taxe frappe d'autre part les opérations effectuées à l'intérieur de la métropole comme les importations. Mais ici tandis que la taxe est uniforme pour le charbon, soit 1,80 0/0, se décomposant en 1,65 pour l'Etat et 0,15 0/0 pour la part perçue au profit des départements et des communes, le taux est différent pour la taxe à l'abattage, 0,15 par kilogramme du poids vif du veau et du mouton, 0,10 par kilogramme du poids vif du porc, bœuf et cheval; la taxe à l'abattage est double, soit 0,30 par kilogramme de viande nette importée pour les animaux de la première catégorie et 0,20 pour la deuxième catégorie. Cette mesure semble destinée à nous protéger contre l'importation de viandes étrangères tandis que nous avons besoin au contraire du charbon étranger. Les deux systèmes de taxe *ad valorem* et de taxe spécifique ont été adoptés ici par le législateur. Cela nous semble une erreur, car le grand avantage de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires d'être une garantie de change pour des finances publiques, ne jouera plus avec la taxe spécifique sur la boucherie.

Deux cas spéciaux sont visés par l'article 142; le premier vise les charbons servant à la consommation de la mine et des mineurs, qui seront désormais exemptés, ainsi que le charbon vendu entre assujettis à l'impôt, ou

pour la fabrication de coke ou pour l'exportation directe. Le deuxième cas d'application concerne des redevables dont il avait été fait état par les partisans de la taxe à l'abattage dans la discussion du projet de loi. Nous avons déjà dit que cette taxe avait été proposée, surtout dans l'espoir qu'elle serait payée par nombre de gros contribuables qui échappaient à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires : nous voulons parler des industriels qui produisaient eux-mêmes les charbons nécessaires à leur industrie : n'achetant point le charbon qu'ils utilisaient, ils ne pouvaient être frappés sur une opération de vente inexistante. Avec la nouvelle loi, « dans le cas d'une cokerie appartenant à une usine métallurgique, la taxe est due sur la valeur de production cédée par la cokerie à la dite usine ».

Telles sont les réformes contenues dans la loi budgétaire du 13 juillet 1925. Leur examen comme l'étude des diverses propositions de réforme de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires va nous permettre de conclure, en notre dernier chapitre.

Rappelons, en terminant celui-ci, que le Gouvernement et le Sénat ont promis en juillet dernier d'étudier à nouveau la réforme du régime actuel de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires et déjà le Ministre des Finances a demandé à son Inspection une enquête destinée à faire ressortir les points qui pourraient être désormais modifiés, sans trop toucher à l'équilibre budgétaire.

Parmi les réformes et propositions en cours, nous signalerons un projet de loi du 8 avril 1925, relatif à l'application aux navires de commerce de la législation rela-

tive aux marchandises exportées, en ce qui concerne principalement la taxe sur le chiffre d'affaires, ainsi que les droits de douane et d'importation.

La législation actuelle frappe en effet les navires de commerce construits en France pour les armateurs français de charges dont sont exemptés les constructions effectuées pour des étrangers, ce qui met ceux-ci dans une situation fort avantageuse par rapport à nos armateurs.

L'article 1^{er} du projet en question a pour objet principal d'exempter de la taxe sur le chiffre d'affaires, « au même titre que les affaires sur les marchandises exportées », les ventes de bâtiments de mer destinés à la marine marchande, ainsi que toutes livraisons de marchandises destinées à la construction de ces navires.

CHAPITRE V

CRITIQUE DE L'IMPOT ET IDEE GENERALE DE REFORMES

Quand l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires fut créé, pour procurer au Trésor de nouvelles ressources, il était entendu que cette nouvelle charge, réclamée des contribuables, serait toute provisoire et que la loi serait rapportée dès que l'état du budget n'exigerait plus de pareils sacrifices.

Comme il arrive souvent en France, de provisoire qu'il devait être, l'impôt fut maintenu de budget en budget non sans de nombreuses récriminations et quelques réformes utiles. Mais par son importance, il ne pouvait être appelé à être « une de ces institutions éphémères, destinées à disparaître avec la civilisation qui les vit éclore ».

L'impôt voté en 1920 n'était certes pas la réalisation du projet des personnalités commerciales qui devait instituer un impôt sur les paiements, acquitté à chaque versement, automatiquement et immédiatement, remplaçant bien des charges et spécialement la taxe de luxe, auquel aussi tout le monde était soumis, salariés, acheteurs... ce qui produit la réalité de l'impôt. Quand l'im-

pôt avait été établi, la loi l'avait pourtant étendu, sans grandes exceptions, à toutes les opérations commerciales, car toutes avaient de bonnes raisons à faire valoir pour y échapper. Or si on en accueille une, il n'y a pas de raison pour ne pas en accueillir d'autres. Bien plus, le marquis de Dion, pensant que le consommateur serait poussé à s'adresser directement au producteur, proposa de remplacer tous les impôts actuels par un impôt sur tous les chiffres d'affaires.

L'impôt institué par la loi de 1920 avait un double caractère : par son incidence, il se rapproche des impôts indirects, puisque le commerçant le fait légalement supporter par la clientèle; par son mode de perception au contraire, il se rapproche des impôts directs. Un arrêt du Conseil d'Etat du 26 mai 1925 considère l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires comme une taxe assimilée aux contributions directes.

Quelle que soit sa nature, il faut reconnaître que ce grand impôt avait et a encore des qualités indéniables, tant pour le contribuable que pour le Trésor.

Il est clair : en dehors de toute comptabilité compliquée, un simple carnet de caisses permet de l'établir.

Il est facilement récupérable : en dehors des crises, rares en somme, le commerçant le répercute sur le client et en tient compte dans le calcul de son coût de production; c'est 1,30 0/0, 3 ou 12 0/0 à ajouter aux frais généraux de l'entreprise.

Pour le Trésor enfin, il a des qualités remarquables : c'est en premier lieu d'être un impôt très prolifique. On se rappelle en effet que les prévisions de 1920 donnaient

4 milliards comme chiffre de son rendement, mais que les rentrées dans les Caisses de l'Etat furent bien inférieures à ce chiffre.

Depuis lors, au contraire, les statistiques de l'Administration sont catégoriques. De 950 millions environ durant le deuxième semestre de 1920, l'impôt est passé à 1.900 millions en 1921, 2.300 en 1922 pour arriver à rapporter 4 milliards environ en 1924.

Il est vrai tout d'abord qu'il y a, lors de l'introduction d'un nouvel impôt une période d'adaptation nécessaire pendant laquelle les redevables ignorent leurs obligations et les agents fiscaux les règlements.

Il faut également remarquer que le chiffre de rendement atteint aujourd'hui par cet impôt s'explique surtout par le fait que la moyenne de la première année d'application correspondait à un change moyen de 60 francs pour la Livre sterling, alors que le produit de 4 milliards coïncide avec la poussée de la Livre à environ 100 francs.

C'est également cette question de change qui fait que cette taxe à grand rendement est une taxe à change garanti, comme le disait le Rapporteur général du Sénat dans une des dernières séances de juillet 1925, car on peut dire que son rendement augmente dans tous les cas. Ces droits *ad valorem* sont des plus intéressants pour un Etat dont la monnaie est particulièrement instable, car l'augmentation des charges publiques provenant de l'augmentation des changes et par conséquent du prix de la vie, est sérieusement compensée par l'augmentation correspondante des recettes d'un pareil impôt, basé

sur un tant pour cent du chiffre d'affaires, chiffre accru lui-même avec le coût de la vie. Cet argument vient réduire à néant la critique qu'on fait à cet impôt d'être d'un rendement peu sûr et de causer des déceptions en période de crise.

Mais, à côté de ces avantages évidents, viennent se greffer de graves inconvénients. Nous ne parlerons pas de ceux du Trésor, obligé de tenir sur pied un plus grand nombre d'agents chargés du contrôle, de l'établissement des rôles et de la perception d'un pareil impôt, jusque dans les plus petites communes.

Mais pour les petits assujettis et pour tous les consommateurs par ailleurs, il est détestable.

Par son mode de perception, qui obligeait les plus petits commerçants à tenir des livres et à subir les investigations du fisc, il était devenu un impôt impopulaire. Toutes ces formalités, si minimes fussent-elles, répugnaient au petit commerce et à la petite industrie qui peuvent parfois déterminer difficilement leur chiffre d'affaire. « Les garanties de secret promises risquent de ne pas dissiper la crainte qu'une indiscretion même involontaire ne renseigne leurs concurrents sur leur situation, ne porte atteinte à leur crédit (1). »

Il faut ajouter que chacun a utilisé cet argument d'autant plus volontiers qu'il est toujours fort ennuyeux de payer, surtout quand il s'agit d'impôt.

On lui a reproché également de ne pas être proportionnel au bénéfice retiré par le contribuable de l'exer-

1. Discours du sénateur Tournon, Séance du 30 mai 1920.

cice de son commerce ou de son industrie ; les diverses entreprises réalisent des bénéfices tout à fait différents, 10, 20 ou 30 0/0, alors que la taxe est uniforme dans tous les cas, mais ceci ne peut être un argument sérieux contre la taxe sur le chiffre d'affaires, car le bénéfice doit surtout être examiné, non point par rapport à un pourcentage de bénéfice, mais eu égard à l'importance des affaires d'une entreprise.

Déplorable également, l'impôt l'est essentiellement parce qu'il est d'une incidence directe sur le coût de la vie. C'est une taxe « boule de neige », amplifiant les charges, frappant le consommateur d'un impôt « multiplié non seulement par le nombre de transactions « mais encore par lui-même parce qu'il s'incorpore à « chaque opération au prix de la marchandise vendue ». C'est en somme à chaque échelon des échanges commerciaux d'un même objet, une augmentation de 1,30 0/0 du prix de l'objet, plus assurément le pourcentage de bénéfice du commerçant sur ce même 1,30 0/0, de sorte que c'est parfois une augmentation très forte du prix de la marchandise que le consommateur doit régler et cette incidence est d'autant plus grave que nombre de produits de consommation courante et indispensable passent par un plus grand nombre d'intermédiaires que les autres. Il est évident en outre que « tant que la production n'est pas devenue normale et même supérieure aux « besoins, tant que la demande en somme n'est pas supérieure à l'offre et que la loi de la libre concurrence « n'arrête pas les vendeurs, le commerce a tendance à « profiter de l'occasion pour augmenter ses prix dans

« une proportion supérieure au montant des frais généraux que lui occasionne l'impôt ».

On a dit également qu'en cas de crise économique l'impôt serait parfois pris en charge par les commerçants et c'est pourquoi M. Adrien Artaud avait demandé sa facturation, c'est-à-dire l'inscription sur les factures et quittances de la taxe sur le Chiffre d'Affaires.

Cette manière de faire porter l'impôt en facture pour son chiffre de 1,10 0/0 aurait en outre évité la perception de l'impôt sur l'impôt. En effet le mode actuel de perception fait percevoir l'impôt non plus sur 100.000 fr. par exemple, mais sur ce chiffre augmenté de 1,10 0/0 sur 100.000 francs soit sur 101.100 francs, ce qui produit 1.112 francs d'impôt, alors que sur 100.000 francs il ne devrait être que 1.100 francs. Sans doute, c'est le consommateur encore qui règle cette différence de 12 francs, qui nous semble des plus injustes.

L'impôt de 1920 a enfin le très grand défaut de tous les impôts indirects et des impôts de consommation : l'imporportionnalité; c'est d'être supporté surtout par les petits contribuables ou du moins de peser également sur tous, sans distinction de capacité. On pourra répondre à cela que la taxe de luxe vient atténuer cet inconvénient, puisque les gens plus favorisés de la fortune, qui peuvent acheter des objets de luxe, paient sur les prix de ceux-ci non pas 1,30 mais 12 0/0. Mais cette taxe elle-même est-elle un bien? Nous ne le croyons pas; si elle n'a pas nui jusqu'à présent aux exportations nⁱ empêché l'étranger de venir et d'acheter en France, c'est uniquement à la faiblesse de notre franc que nous

le devons. D'autre part, il faudrait souvent et parallèlement au change et au prix de la vie, modifier les barèmes de classement, dont les derniers établis datent de 1921. Leur révision semble nécessaire, car les prix limites ne correspondent plus à la réalité, mais une pareille révision est chaque fois tellement longue que nous préférons une commission permanente chargée de réviser périodiquement les prix.

Comme l'écrivait M. Allix (1) « les impôts de consommation ont une tendance très nette à être progressifs à rebours, c'est-à-dire à peser improporcionnellement plus sur les petits contribuables que sur les gros. La taxe sur le Chiffre d'Affaires porte sans doute en principe sur tous les achats et sur toutes les ventes, et par conséquent est acquittée par le consommateur d'autant plus de fois qu'il fait plus d'achats, c'est-à-dire qu'il est plus riche, mais elle frappe cependant les achats nécessaires autant que les achats superflus, et le correctif qui la transforme en taxe de luxe, d'un taux plus élevé, pour les achats au détail de marchandises dites de luxe, définies la plupart du temps par leur prix, ne corrige pas grand chose, car ces marchandises de luxe comprennent souvent, en réalité, des articles usuels, dont les contribuables modestes peuvent avoir besoin. »

Pour conclure tout notre développement précédent, disons que nous nous trouvons en face d'un dilemne : un impôt extrêmement productif pour l'Etat et des résul-

1. *La vie chère et les Impôts de consommation* (Revue parlementaire et politique, 10 février 1925).

tats peu acceptables pour la majorité des redevables et le pays lui-même. « La fiscalité est à la fois un art et une science. L'art consiste à prélever sur le contribuable beaucoup sans qu'il se plaigne trop, en faisant choix d'impôts qui montrent le moins possible la main du fisc et qui produisent de grosses recettes. La science fiscale dépend à la fois de l'économie et de la politique » (extrait du Rapport de loi par le Rapporteur général, 1920). L'art du législateur consiste donc à trouver les ressources nécessaires en frappant le moins possible l'individu ou du moins en ne le frappant pas visiblement.

L'Impôt sur le Chiffre d'Affaires était en cela un type : celui qui le paie n'en conserve pas la charge définitive et celui qui le supporte réellement l'ignore ou du moins n'y songe pas en le payant.

Tous les reproches qu'on a fait à cet impôt ont du reste été étudiés à leur tour, notamment par M. G. Desbats qui s'attaque, avec raison pensons-nous, au reproche de caractère inquisitorial que l'on a formulé contre l'impôt. D'une part, il n'y a pas d'indiscrétion nuisible au commerçant de faire connaître son chiffre d'affaires; d'autre part, les formalités réduites que l'on exige de celui-ci ne sont pas bien compliquées, puisque le titre II du Code de Commerce prescrit une comptabilité régulière. Il est enfin certain qu'il n'est pas difficile d'évaluer son chiffre d'affaires et que tout commerçant le connaît parfaitement. Quant au reproche de se répercuter inégalement sur des produits identiques, il n'y a pas que la taxe multipliée par le nombre d'échan-

ges qui grèvent le produit, il y a surtout le bénéfice des intermédiaires successifs.

Attaqué et sans aucun doute imparfait, l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires a été l'objet de nombreuses propositions de modifications dont certaines ont déjà été adoptées.

Nous les classerons sous deux rubriques différentes pour les critiquer à leur tour dans leurs grandes lignes : forfait, taxes de remplacement.

Une première difficulté s'est élevée au début de 1925, en ce qui concerne l'application de la loi de 1924. En attendant le règlement d'administration publique prévu par cette loi et en vertu de son article 6, le forfait devait être provisoirement établi pour l'année 1924, sur la base du chiffre d'affaires réalisé pendant l'année 1923. Or ce règlement n'a paru que le 9 novembre 1924 et son application n'a pu être mise en vigueur avant le 1^{er} janvier 1925, d'autant que les coefficients applicables pour le calcul forfaitaire de l'Impôt sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux, n'étaient à cette date ni publiés ni même arrêtés par la Commission qui en était chargée.

L'Administration, une fois la période provisoire terminée le 1^{er} janvier 1925, a suspendu en fait l'application de la loi en publiant dans la presse un avis informant les petits commerçants qu'ils cesseraient de bénéficier du forfait à partir de cette date. Pareille décision a entraîné une réclamation des intéressés qui s'est traduite le 20 janvier par une proposition de loi signée de MM. René Coty, L. Rollin et de plus de 200 de leurs collègues. Ils demandaient que le montant du forfait

soit calculé pour l'année 1925, sur la base du chiffre d'affaires de 1923, — à moins que les intéressés eux-mêmes ne veuillent renoncer à ce régime de faveur, — et que la suppression du bénéfice du forfait ne soit prononcée par l'Administration « qu'un mois après réception de l'avis individuel » qui serait adressé par celle-ci à chaque redevable.

Finalement, c'est par entente individuelle que fut réglé le forfait pour cette année, soit en majorant d'un certain pourcentage les chiffres de 1923, soit en prenant pour base le chiffre d'affaires de 1924.

Le but principal du forfait était d'éviter aux petits redevables la tenue d'une comptabilité réduite et le contact soi-disant inquisitorial avec le fisc. Ce but est-il atteint? Nous ne le croyons pas. Sans doute il avait été convenu que « l'Administration se montrerait large, facile, dans le calcul de l'impôt forfaitaire et chercherait autant que possible à le fixer d'un commun accord avec le contribuable », mais, pour l'établissement même de ce forfait, un débat préalable du contribuable avec le fisc est nécessaire; le commerçant doit prouver qu'il n'atteint pas le chiffre maximum prévu pour pouvoir bénéficier du forfait et pour cela montrer au moins une fois sa comptabilité. Ainsi, bien que le contribuable soit dispensé de la tenue des livres réglementaires, il est néanmoins obligé de fournir les justifications demandées par l'Administration.

D'autre part, le forfait étant fixé pour deux ans, le contribuable ne sera pas tracassé pendant cette période, mais une nouvelle évaluation et un nouveau débat

peuvent avoir lieu après ces deux années, si l'Administration juge que le Chiffre d'Affaires accepté précédemment ne correspond plus à la vérité. Sans doute, les redevables ont en cas de désaccord avec l'Administration des armes légales nécessaires pour se défendre, mais souvent les commerçants eux-mêmes ne savent pas les utiliser et nous connaissons maints petits contribuables qui ont préféré le régime normal plutôt que le bénéfice du forfait.

Mais, en dehors de ces considérations matérielles, que penser du forfait? Suivant M. G. Vincent (1), ce système est mauvais, car il ne correspond pas à la réalité, c'est une transaction entre le système de la déclaration et la méthode des indices; il arrive en effet à être un privilège inadmissible ou une injustice pour le contribuable : suivant le rapport entre le chiffre forfaitaire accordé au contribuable et son chiffre d'affaires réel, il avantage ou désavantage celui-ci. Et que l'on ne vienne pas prétendre que le commerçant préférera payer davantage pour ne pas être inquiété par le fisc : il n'est agréable à personne de payer davantage qu'il ne devrait le faire. Même s'il était le régime le plus juste, le forfait pour deux ans ne saurait être approuvé, car avec les fluctuations constantes des changes et celle consécutive du prix de la vie, le chiffre forfaitaire fixé devrait être modifié très souvent (2) et une commission de régularisation

1. *Le forfait dans l'Impôt* (Revue politique et parlementaire, 10 septembre 1923).

2. Il est certain effet que de nombreux redevables, imposés sur un chiffre d'affaires voisin de 200.000 francs, ont vu ce

devrait tous les ans par exemple établir le maximum forfaitaire d'après la moyenne des prix de l'année précédente; encore ne pourrait-on arriver de cette façon qu'à une approximation et devant quelles difficultés d'application nous trouverions-nous?

L'inconvénient capital du forfait est enfin de peser d'un poids aussi lourd sur l'entreprise dont les résultats sont déficitaires que sur l'industrie prospère : le forfait étant établi d'après le chiffre d'affaires atteint l'année précédente, il se peut fort bien que ce chiffre ne soit pas atteint l'année suivante, comme aussi il se peut fort bien être dépassé, auquel cas c'est le Trésor qui est lésé. Dans le premier cas, comme l'écrivait M. G. Desplats, le forfait constitue « la consolidation des insuffisances », car seuls l'accepteront ceux qui déclarent ainsi un chiffre d'affaires inférieur à leur chiffre réel. Pour éviter ce résultat, il faudrait que le commerçant et l'Administration aient le droit d'opter pour le système forfaitaire ou la déclaration justifiée, auquel cas les avantages du régime de la loi de 1924 seraient considérablement diminués; ou, de préférence, que le chiffre servant de base au forfait soit fixé en prenant la moyenne des chiffres d'affaires d'un certain nombre d'années passées; au cours d'une séance à la Chambre, le 28 février 1921, M. J. Boyer proposait de calculer la taxe forfaitaire sur le chiffre d'affaires moyen réalisé au cours des années 1919

chiffre s'accroître et bénéficient néanmoins du forfait, alors que d'autres contribuables faisant un chiffre d'affaires égal ou même inférieur, mais qui dépassait le minimum forfaitaire en 1924, sont toujours assujettis à la loi de 1920.

à 1925. La difficulté resterait entière pour de nouveaux commerçants.

Ainsi le régime forfaitaire est loin de nous satisfaire complètement, malgré les avantages apparents qu'il semble avoir apporté; les taxes de remplacement proposées ces dernières années et dont certaines ont été adoptées en juillet 1925 nous semblent encore plus dangereuses.

La réforme présente deux côtés : suppression de l'impôt ancien, taxes de remplacement.

En ce qui concerne l'ancien impôt, nous croyons difficilement que le consommateur s'aperçoive efficacement de la disparition de ce 1,30 0/0 supprimé du prix de revient du détaillant.

En matière de diminution de taxe, disait récemment à la Tribune le Ministre des Finances, il faut que cette diminution soit de grande amplitude, car si la réduction est faible, il y a quatre-vingt-dix neuf chances sur cent de voir le consommateur ne bénéficier en rien du dégrèvement.

« L'expérience, dit Leroy-Beaulieu (1), prouve que les faibles réductions de taxe ne profitent que médiocrement au contribuable; les denrées au détail ne baissent pas dans la proportion de la diminution de la taxe. »

La confirmation de ces deux opinions se trouve dans le fait suivant, signalé dans l'article précité par M. G. Desbats : fait qui s'est produit lors du dégrèvement effectué par l'article 9 de la loi du 28 février 1923, de la taxe

1. *Sciences des finances*, t. I, p. 756.

de 15 0/0. L'article 73 du 25 juin 1920 avait frappé les ventes au détail de vin fin; « ce dégrèvement était trop considérable, il avait d'autre part donné lieu à des débats et à une publicité d'un retentissement tel qu'il était impossible au commerce du détail de s'en réserver, tout au moins sans transition, le profit total et exclusif. Néanmoins, certaines grosses maisons de détails, annonçant la baisse consécutive au dégrèvement, n'hésitaient pas à faire ressortir à côté de leur ancien prix, le nouveau prix en diminution de 7 à 8 0/0. Il leur avait paru tout naturel, tellement naturel, qu'ils ne songeaient sur ce point à aucune dissimulation, et s'appliquaient du jour au lendemain le profit de la moitié du dégrèvement. »

Et quand on souge que ce dégrèvement était fort important, 15 0/0, on ne peut douter de ce qui arrivait avec une diminution de 1,30 0/0 seulement : en profiterait exclusivement le commerçant ou l'industriel. Il est donc bien certain qu'en matière d'impôt indirect, il est extrêmement difficile de faire disparaître pour le consommateur un impôt déjà incorporé dans les prix.

Que deviendraient alors les soi-disants taxes de remplacement? Tout en soulignant l'avantage certain qu'il y aurait à faire payer l'impôt par ceux qui pourraient sans difficulté posséder une comptabilité appropriée, nous croyons pouvoir affirmer que toute substitution d'impôt risquerait de se transformer pour le consommateur en une superposition d'impôt.

Bien plus, en admettant même que l'ancienne taxe ait, après sa suppression légale, complètement disparu, dans

la formation du prix de revient des marchandises, nous ne pouvons croire que le prix de la vie diminue avec la nouvelle taxe; nous craignons même qu'il n'augmente sensiblement. Supposons en effet schématiquement la formation de la soi-disant « boule de neige » de la taxe sur le chiffre d'affaires : une marchandise qui passe entre les mains de n intermédiaires faisant chacun un bénéfice de $X\ 0/0$, que nous supposerons semblable. A chaque opération le prix de l'objet W augmentera de :

$$(W + 1,30\ 0/0) + X\ 0/0$$

A la fin de l'opération la valeur de l'objet sera devenue

$$((W + 1,30\ 0/0) + X\ 0/0)^n$$

Avec la taxe à la base, l'opération se présentera sous le jour suivant :

$$(W + n\ 1,30\ 0/0 + X\ 0/0)^n.$$

La taxe prévue étant incorporée dès la première opération, dans le prix de vente, chaque négociant successif prélève en effet son bénéfice non seulement sur le prix de revient des denrées ou des marchandises taxées, mais sur la taxe elle-même.

D'autre part, les taxes de remplacement proposées substituent presque toutes des droits spécifiques à des taxes *ad valorem*. Nous avons vu quel en est le danger en ce temps d'instabilité monétaire.

Ainsi, l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires est difficilement remplaçable. Il est certain par contre qu'il est impossible de le supprimer actuellement, bien que certains voient dans cette suppression la meilleure solution, pour un impôt si fâcheux pour le consommateur.

Il est facile de voir quelle répercussion déplorable aurait sur les finances publiques la suppression d'une taxe qui produit près de 4, 5 milliards et que l'on ne peut songer actuellement à remplacer ni par une augmentation d'impôt sur le revenu, ni par des taxes sur l'enregistrement, ni par la répression de l'évasion fiscale, et encore moins par de nouveaux impôts indirects. Resterait l'impôt sur le capital, préconisé par les socialistes (1) et qui aurait vite fait de détruire la matière imposable.

Devant la faillite du régime forfaitaire, devant les graves conséquences que produiraient les taxes de remplacement proposées, on est donc forcé de choisir entre la suppression pure et simple de l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires — solution impossible actuellement et qui malgré tout serait une erreur — et le moindre mal que serait le maintien du régime actuel, avec les quelques améliorations de détail qui pourraient y être apportées sans nuire à son rendement.

Ces améliorations, sans songer à revenir en arrière sur les exemptions accordées et le régime d'exception qu'est le forfait, pourraient porter sur deux points principaux, que M. Desbats a tout particulièrement étudié : la perception et le contentieux.

Il est certain qu'au point de vue perception, les règlements d'administration publique en ont compliqué les formalités, ce qui a exaspéré les commerçants, beau-

1. Proposition de MM. Léon Blum et V. Auriol (30 novembre 1923).

coup plus que les prétendues investigations du fisc. La déclaration pourrait être trimestrielle pour les détaillants, alors qu'elle serait maintenue mensuelle pour les maisons de gros et de demi-gros pour lesquelles la formalité de déclaration se borne à un simple relevé. Comme le demande M. Desbats, l'uniformité des formules de déclaration serait également un grand bien, surtout si en même temps elles étaient rendues plus simples. Quant à l'acquittement de la taxe, nous pensons qu'il devrait rester mensuel pour les petits contribuables; il serait en effet dangereux d'accorder un mode de règlement plus éloigné, car l'obligation de régler une somme trop forte risquerait de les gêner considérablement au moment de l'échéance. Pour faciliter le règlement, on a du reste beaucoup fait depuis la loi de 1920. Les gros redevables s'acquittent en chèques; pour les petits, ceux qui n'ont pas de compte en Banque, l'emploi du mandat contribution, institué par le décret du 12 avril 1922, devrait être généralisé.

Après la réforme de la perception, M. Desbats s'attaque au contentieux de l'impôt. L'article 68 du 25 juin 1920, dit-il, et l'article 14 de la loi du 30 mars 1923, ne prévoient qu'un contentieux répressif, un contentieux de contravention, qui exclut tout examen préalable de la bonne foi. Il demande donc une procédure de contentieux précédant tout versement : pour les redevables qui doivent souscrire une déclaration, celle-ci devait s'il y a lieu et avant tout paiement, être discutée : pour ceux qui, de bonne foi, n'en ont pas souscrit, leurs cas devraient être soigneusement étudiés avant de les frap-

per : il en fut ainsi pour les sociétés coopératives de consommation, les locataires de villas meublées dans les stations balnéaires. Mais c'est la procédure contentieuse qui devrait elle-même être simplifiée. Actuellement le redevable est assigné devant le Conseil de Préfecture, ce qui l'oblige à des dérangements nombreux et à des frais : un simple mémoire motivé pourrait éviter bien des ennuis aux contribuables. En dehors des formalités actuelles compliquées et astreignantes, l'instance devrait être suspensive du paiement. Ajoutons que ce sont actuellement les pénalités les plus fortes qui frappent le contribuable fautif, alors qu'il semblerait plus juste que le juge administratif puisse fixer lui-même l'amende, dont les chiffres minimum et maximum pourraient si l'on veut être fixés par loi ou décret.

Enfin, la compétence du Conseil de Préfecture nous semble discutable, pour ne pas dire inutile. Presque tous les litiges portés devant ce tribunal ont dû être réglés finalement par le Conseil d'Etat : l'Administration ou les Syndicats qui se chargent de défendre les intérêts de leurs sociétaires font presque toujours appel, devant la juridiction administrative suprême, des décisions prises par les Conseils de Préfecture.

Il en sera certainement ainsi d'un litige assez curieux qui doit être réglé prochainement par le Conseil de Préfecture, et qui montre essentiellement combien l'application de la loi est difficile. Il s'agit de la taxe de luxe qui frappe les phonographes. Les commerçants intéressés veulent bien supporter cette taxe pour les phonographes, mais refusent d'en frapper la vente des disques

eux-mêmes, disant que les premiers peuvent se vendre sans les seconds; l'administration soutient la thèse contraire, affirmant que les uns ne peuvent servir sans les autres et que le tout est une marchandise de luxe. Nous croyons pouvoir assurer que, quelle que soit la décision prise par le Conseil de Préfecture, l'affaire sera portée devant le Conseil d'Etat, soit par l'Administration des Contributions Indirectes, soit par le Syndicat qui a pris en mains la cause des commerçants.

Telles sont les modifications que l'on pourrait apporter provisoirement à l'Impôt sur le Chiffre d'Affaires. Une majorité soucieuse de plaire à sa clientèle électorale, attend le moment de supprimer complètement cet impôt.

Nous pensons que ce serait une grave erreur, et c'est pourquoi nous désirerions le voir subsister même en temps normal, en remplacement de presque tous les impôts frappant le commerce et l'industrie, et qui sont nombreux actuellement : les impôts généraux, tout d'abord : la patente, dans les cas où elle existe encore, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le droit de vérification des poids et mesures, l'imposition pour frais de Bourse et Chambres de Commerce, la taxe de garantie des accidents du travail, la taxe d'immatriculation au registre du commerce, et jusqu'à présent la contribution pour bénéfices de guerre; d'autre part, impôts spéciaux à la profession : licence, contributions indirectes.

Impôt sur le Chiffre d'Affaires et Impôt sur les Bénéfices, tels sont les deux piliers sur lesquels il nous plairait

de voir s'asseoir le régime fiscal futur relatif au commerce et à l'industrie, avec exonération à la base et pa-
liers sur les chiffres d'affaires élevés, pour l'Impôt sur les
Bénéfices Industriels et Commerciaux.

Et à notre avis les deux principales objections que l'on
formule à plaisir contre l'impôt de 1920 ne devraient
pas tenir quand on songe que la tenue d'une compta-
bilité réduite est, en dehors de toute exigence légale,
de la plus grande utilité pour la bonne tenue d'une mai-
son commerciale et qu'assurément l'administration ne
se permettrait aucune vexation inquisitoriale devant
des livres convenablement mis à jour.

Disons pour conclure que la taxation du chiffre d'af-
faires est absolument passée dans les mœurs, de l'avis
de l'administration, comme de celui des intéressés eux-
mêmes : cette considération devrait servir de base aux
réformes possibles de la législation actuelle de l'Impôt.

Vu, le Doyen,
H. BERTHELEMY

Vu, le Président
Edgard ALLIX

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris
P. LAPIE

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX. — Traité de Science des Finances, 1921.
BODIN (P.). — Les profets de réforme fiscale (*Encyclopédie parlementaire*, 1922).
LECERCLEUX. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, 1924.
OZIOULS ET VIEL. — La nouvelle loi fiscale, 22 mars 1924.
PLESSIS (F.). — Les réformes proposées ou acceptées au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, 1925.
TOUJAS (G.). — L'Impôt sur le chiffre d'affaires (1921).
-

Journal officiel (*Débats et documents parlementaires*).

Journal des contributions indirectes.

Revue politique et parlementaire:

ALLIX. — La vie chère et les impôts de consommation,
10 février 1925.

DESBATS. — Faut-il supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires?
10 septembre 1924.

VINCENT (G.). — Le forfait dans l'Impôt, 10 septembre 1923.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
CHAPITRE I. — Etude de la loi de 1920.....	11
CHAPITRE II. — Critique de la loi de 1920 et réformes de 1921 à 1923.....	44
CHAPITRE III. — Les réformes de 1924.....	69
CHAPITRE IV. — Etude des projets de modification et des réformes de 1925.....	94
CHAPITRE V. — Critique de l'impôt et idée générale de réformes.....	130

